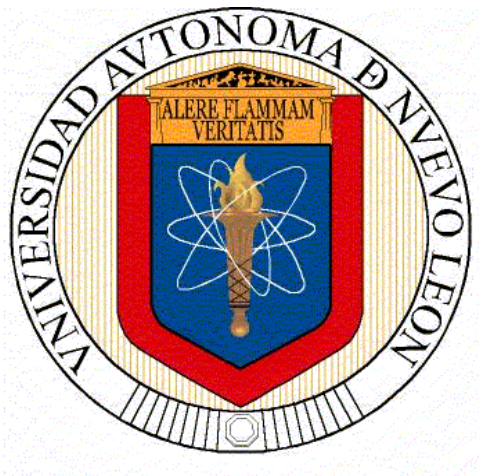


**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN  
FACULTAD DE DERECHO Y CRIMINOLOGÍA**



**TESIS**

**« HACIA UN NUEVO PARADIGMA EN EL VALOR  
EN ADUANA EN MÉXICO »**

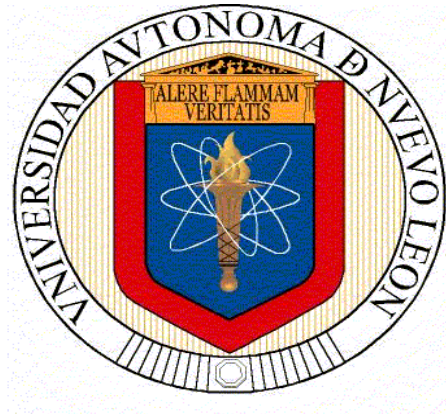
**PRESENTA:**

**MELISSA BERNANDET MENDOZA HERRERA**

**PARA OBTENER EL GRADO DE DOCTOR EN DERECHO**

**JUNIO DE 2015**

**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN  
FACULTAD DE DERECHO Y CRIMINOLOGÍA  
SUBDIRECCIÓN DE POSGRADO**



**TESIS DOCTORAL**

**« HACIA UN NUEVO PARADIGMA EN EL VALOR EN ADUANA EN  
MÉXICO»**

QUE PARA OBTENER EL GRADO DE DOCTOR EN DERECHO

**PRESENTA:**

MELISSA BERNANDET MENDOZA HERRERA

**DIRECTOR DE TESIS**

DOCTOR ALFREDO HERNÁNDEZ LUNA

San Nicolás de los Garza N.L. a Junio de 2015.



**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN  
FACULTAD DE DERECHO Y CRIMINOLOGÍA  
SUBDIRECCIÓN DE POSGRADO**



**TESIS**

**« HACIA UN NUEVO PARADIGMA EN EL VALOR EN ADUANA EN  
MÉXICO»**

**PRESENTA:**

MELISSA BERNANDET MENDOZA HERRERA

PARA OBTENER EL GRADO DE DOCTOR EN DERECHO

**DIRECTOR DE TESIS**

DOCTOR ALFREDO HERNÁNDEZ LUNA

San Nicolás de los Garza N.L. a Junio de 2015.

## **PRINCIPALES SIGLAS Y ABREVIACIONES**

<b>Art.</b>	Artículo
<b>ASP</b>	American Selling Price
<b>As. Nac.</b>	Asamblea nacional
<b>BCF</b>	Boletín contable y fiscal
<b>BF</b>	Boletín Fiscal
<b>BM</b>	Banco de México
<b>C.</b>	Código
<b>CAC</b>	Código de Aduanas Comunitario
<b>CAN</b>	Comunidad Andina de Naciones
<b>CCA</b>	Consejo de cooperación aduanera
<b>CE</b>	Comunidad Europea
<b>CEI</b>	Comunidad de Estados Independientes
<b>CFEUM</b>	Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos
<b>CFF</b>	Código Fiscal de la Federación
<b>CIC</b>	Cámara Internacional de Comercio
<b>CIF</b>	Costo, Incrementables, Flete
<b>CJCE</b>	Corte de Justicia de Comunidades Europeas

<b>CJUE</b>	Corte de Justicia de la Unión Europea
<b>CO</b>	Certificado de Origen
<b>Conc.</b>	Conclusiones
<b>DF</b>	Derecho Fiscal
<b>DTA</b>	Derecho Trámite Aduanero
<b>Doc.</b>	Documentación
<b>DOF</b>	Diario Oficial de la Federación
<b>Ed.</b>	Edición
<b>fisc.</b>	Fiscal
<b>FMI</b>	Fondo Monetario Internacional
<b>FOB</b>	Free On Bord (libre a bordo)
<b>G.</b>	General
<b>GATT</b>	Acuerdo General sobre Tarifas Aduaneras y de Comercio
<b>IGI</b>	Impuesto General a la Importación
<b>ISAN</b>	Impuesto Sobre Autos Nuevos
<b>ISR</b>	Impuesto Sobre la Renta
<b>LA</b>	Ley Aduanera en México
<b>LCE</b>	Ley de Comercio Exterior

<b>LIGIE</b>	Ley Impuesto General a la Importación y Exportación
<b>LGTOC</b>	Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito
<b>Min.</b>	Ministro
<b>Nº</b>	Número
<b>op.cit.</b>	opus citatum (obra citada)
<b>OCDE</b>	Organización Cooperación Desarrollo Económico
<b>OMA</b>	Organización Mundial de Aduanas
<b>OMC</b>	Organización Mundial de Comercio
<b>ONU</b>	Organización de Naciones Unidas
<b>PVD</b>	Países en Vías de Desarrollo
<b>P.</b>	Página
<b>RCGCE</b>	Reglas de Carácter General en materia de Comercio Exterior
<b>SA</b>	Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías
<b>SCJN</b>	Suprema Corte de Justicia de la Nación
<b>SE</b>	Secretaría de Economía
<b>T</b>	Tesis
<b>Vol.</b>	Volumen

## ÍNDICE GENERAL

### Contenido

<b>PRINCIPALES SIGLAS Y ABREVIACIONES .....</b>	<b>4</b>
<b>Planteamiento .....</b>	<b>12</b>
<b>Problemática .....</b>	<b>15</b>
<b>Esquema de presentación .....</b>	<b>23</b>
<b>Metodología empleada .....</b>	<b>27</b>
<b>Introducción .....</b>	<b>29</b>
<b>Antecedentes Generales .....</b>	<b>29</b>
<b>I. «El valor » una noción difícil .....</b>	<b>34</b>
<b>A. Diversas acepciones y connotaciones de « valor » .....</b>	<b>37</b>
<b>B. La noción de valor en diferentes ámbitos.....</b>	<b>41</b>
<b>II. Antecedentes de una noción controversial.....</b>	<b>73</b>
<b>A. Una noción positiva del valor .....</b>	<b>74</b>
<b>B. Una noción teórica del valor .....</b>	<b>76</b>
<b>C. El valor positiva-teórica del valor .....</b>	<b>83</b>
<b>PRIMERA PARTE. ....</b>	<b>88</b>

<b>INTERPRETACIÓN CONTROVERSIAL DE LA NOCIÓN DEL VALOR DE LA ADUANA .....</b>	<b>88</b>
<b>CAPITULO I. Una noción del valor según el método de transacción....</b>	<b>90</b>
<b>SECCIÓN I. Una aproximación a la noción del valor en la aduana. ....</b>	<b>93</b>
<b>A. Restricciones concernientes al método de transacción .....</b>	<b>94</b>
<b>B. El precio realmente pagado o por pagar.....</b>	<b>97</b>
<b>SECCIÓN II. Aproximación a la noción de valor por parte de la autoridad aduanera.....</b>	<b>99</b>
<b>C. Interpretación de las Notas .....</b>	<b>102</b>
<b>A. La noción de valor por la autoridad aduanera.....</b>	<b>103</b>
<b>B. El valor en aduana y los precios subordinados .....</b>	<b>105</b>
<b>CAPÍTULO II. La difícil interpretación de los métodos secundarios ....</b>	<b>107</b>
<b>SECCIÓN I. El valor una tarea en manos de la autoridad aduanera....</b>	<b>108</b>
<b>A. Interpretación de los métodos en cascada.....</b>	<b>111</b>
<b>B. Límites de la aplicación de los diversos métodos:.....</b>	<b>115</b>
<b>SECCIÓN II. Los métodos secundarios una aproximación al valor por el importador.....</b>	<b>123</b>
<b>A. Los métodos como medios insuficientes para la determinación del valor de los bienes .....</b>	<b>123</b>



B. La determinación del «valor en aduana» según el método residual prevista en el Art. 7 del Acuerdo.....	124
C. El ajuste de precios mediante comisiones de compra .....	125
D. Respuesta ante una declaración distorsionada por el importador. ....	127
E. Las importaciones realizadas por un agente o un concesionario exclusivo. ....	127
F. Caso en concreto de la difícil interpretación: Colombia.....	130
SEGUNDA PARTE.....	135
LA APLICACIÓN CONTROVERSIAL DE LA NOCIÓN DEL VALOR EN ADUANA .....	135
CAPÍTULO I. Una aplicación controversial entre los países miembros de la OMC. ....	136
SECCIÓN I. La difícil aplicación del valor en aduanas : países en desarrollo y desarrollados .....	137
A. Diversos asuntos en la práctica .....	137
B. La información entre los países miembros de la OMC .....	138
SECCIÓN II: Países en desarrollo y los países desarrollados puntos en desacuerdo.....	142
A. Periodo de transición en países en desarrollo .....	143
B. Proteccionismo en ambos países desarrollados y en desarrollo....	145

C. La información entre los países miembros de la OMC.....	147
D. La asistencia técnica. ....	149
CAPÍTULO II. La noción del valor en aduanas en México.....	150
SECCIÓN I. México y los tratados de libre comercio una aplicación controversial del valor en aduana.....	151
SECCIÓN II. La difícil aplicación del valor en aduanas en México .....	154
CONCLUSIONES.....	174
BIBLIOGRAFÍA.....	180
ANEXO 1. Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2015.....	186
ANEXO 2 Porcentaje de contribuciones de aduanas según el presupuesto de ciertos Países .....	188
ANEXO 3. Resolución Daños Punitivos.....	190
ANEXO 4 Tarifa aplicable a motores en Francia .....	200
ANEXO 5 Casos específicos.....	205
1. Trato aplicable a vehículos de motor usados .....	205
2. Respecto a Mercadería Alquiladas.....	211

« C'est la société et l'ordre juridique qui sont par l'homme, et non l'homme pour l'ordre juridique et la société non pour quelques hommes ou pour le grand nombre des hommes, mais pour toute qui, parce qu'il est une personne, a droit a se destine et au secours de la société et de l'ordre juridique pour l'atteindre ».<sup>1</sup>Jorge Renard

---

<sup>1</sup> BASAVE Fernández del Valle, Agustín. «Filosofía del Derecho » Porrúa. México, 2001. P. 260.

## **Planteamiento**

« El valor en aduana » debe ser analizado desde muchos enfoques como lo son el económico, político, sociológico, etc. Sin duda también debe tener un análisis jurídico, en cuestión del estudio normativo, las leyes, reglamentos, decretos, los acuerdos internacionales, las notas interpretativas de los mismos etc., es decir, el carácter instrumental del ordenamiento jurídico; como todo estudio del mismo debemos basarnos en principios y valores, teniendo como enfoque el carácter axiológico de dicho ordenamiento, establecido de manera preponderante en el Acuerdo de Valoración en Aduana y el ordenamiento constitucional nacional.

El valor en aduana pasará a ser una noción analizada desde el punto de permitir una reflexión jurídica y que demanda justamente de los operadores jurídicos y económicos, la expresión de conceptos y argumentos que permitan su comprensión como problema jurídico.

Después de la segunda guerra mundial observamos como era necesario volver a reactivar la economía de los países, por lo que se ponen en la mesa temas de importancia internacional, el comercio es uno de ellos, posterior a ese comercio delimitar técnicamente la entrada y salida de dichos productos, y reglas en conjunto que se aplicarán uniformemente a través de Acuerdos, se observa como el proceso de expansión y crecimiento del comercio, las continuas relaciones comerciales, políticas exteriores, política económicas, sociales y culturales, han generado mayor la intervención de dichos Organos Internacionales considerados con ejercicio supranacionales y que dicha presencia sea cada vez más activa en los países miembros de dichos Organos.

En diversos textos jurídicos de la materia, encontramos la incorporación de dichos Acuerdos y Tratados o normas internacionales en el derecho interno, a través de los cuáles el País abre sus fronteras a relaciones jurídicas y comerciales, de múltiples niveles que impactan, en nuestro derecho interno.

En nuestro país es evidente, dada la aplicación de dicho sistema de valoración perteneciente a la OMC, se requiere de una renovada visión del problema que ayude a superar los obstáculos y carencias que desde el punto de vista jurídico pueden apreciarse al aproximarnos al problema, para ello se propone un nuevo paradigma o perspectiva jurídica en « el valor en aduana », tal y como se desarrollará, que ayude a dimensionar el problema y encontrar las vías adecuadas para su comprensión y tratamiento.

La defraudación tributaria indudablemente genera un impacto en los ingresos que percibe nuestro País, pero también es cierto, que no podemos desproteger a los ciudadanos en calidad de importadores, dejándolos con una seguridad jurídica incierta. Se debe proponer alternativas para su debida atención y, en su caso, disminución en los dos rubros antes mencionados.

Para ello, es necesario crear una noción nueva del valor en aduana, dejando de lado, la puntual interpretación de las normas, y buscando consenso entre los miembros de la OMC.

En el proyecto un punto de partida importante, es reflexionar sobre la noción de valor, es el de cuestionarnos que es el valor en nuestro ordenamiento jurídico, como se instituye el valor, y que finalidad se busca por parte del Jurista y de los operadores económicos de nuestro País. Si no contamos con una noción de dicha palabra, y los parámetros con los cuales se genera poco podremos aportar en la materia.

Villoro Toranzo<sup>2</sup>, manifiesta que « el derecho es un sistema racional de normas sociales de conducta declaradas obligatorias por la autoridad, por considerarlas soluciones justas a los problemas surgidos de la realidad histórica ». De ser así, se aplica un sistema de valoración justo por parte de la autoridad de nuestro país, es el derecho portador de soluciones en dicho ambito aduanero?.

Al analizar el contenido de los ordenamientos legales mexicanos, las estructuras administrativas en él contemplados y los ámbitos competenciales propuestos, surgen diversos cuestionamientos sobre los cuáles son los enfoques que pueden utilizarse para acercarnos a una mejor comprensión de el sistema de valoración en materia aduanera, y una perspectiva jurídica, que nos permiten plantear la problemática a resolver de esta investigación.

---

<sup>2</sup> Villoro Toranzo, Miguel. "Introducción al Estudio del Derecho". Decimoquinta Edición, México, Editorial Porrúa, 2000, página 127.

## **Problemática**

Este trabajo pretende ser una aproximación a la necesidad de plantearnos, desde lo jurídico, la complejidad del contribuyente y de la autoridad referente a poder interpretar y aplicar el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT, que sirve para determinar la base gravable para las contribuciones al comercio exterior, y con ello desprender comentarios y consideraciones que arrojen la lectura e interpretación de dicho ordenamiento jurídico, haciendo una revisión de los ordenamientos legales internos, de la doctrina y de la jurisprudencia al respecto.

Las ideas que se desarrollarán en torno a las diversas leyes en la materia, contrastando las opiniones vertidas por la literatura especializada sobre la materia, todo ello con el propósito de proponer un encuadramiento jurídico apropiado. Sin embargo, es menester mencionar que toda vez de la complejidad de la materia, pocos autores dedican sus obras al tema en estudio. Por lo que se torna un estudio falto de doctrina y de elementos que integren nuestra investigación.

Considerando « El valor en aduana » un tema primordial, que debe ser estudiado con mayor énfasis por los operadores del comercio exterior, los juristas, por lo que hace necesaria una revisión de Derecho Comparado que propicie el análisis específico de ordenamientos legales, con referencias e interpretaciones en el contexto internacional y que tenga en cuenta las reflexiones que se han vertido sobre disposiciones pertenecientes a otros ordenamientos.

Es menester mencionar que nos enfrentamos a un estudio complejo, en el cual se requiere variadas dimensiones para su estudio: desde su análisis de los acuerdos internacionales, hasta las distintas intervenciones de diferentes organismos en el mismo, como lo es la OMA, la OMC, lo cual a toda luz crea diversas visiones sobre el tema uno técnico y otro teórico.

Es imperativo en materia jurídica hacer un análisis acerca de la ardua tarea que tiene el Jurista para poder valorar, así como la necesidad de que sea el Jurista y los operadores del comercio esten más interesados en la noción de « valor », no dejando esta tarea en manos de expertos en la materia, si no haciendo un análisis y estudio que pueda otorgar una definición de dicho concepto no tan sólo en la materia de aduanera.

Como podremos denotar, desde esta perspectiva, el Sistema Jurídico Mexicano y la doctrina jurídica es ausente de una definición que otorgue los parámetros correctos para la determinación de la base gravable sobre la cual se aplicarán el conjunto de contribuciones pertenecientes al comercio exterior y que haga que dicha determinación sea congruente con la voluntad del Art. VII del Acuerdo de la OMC o Código de Valoración, creando con ello un ideal de justicia.

A manera de descripción del problema a investigar, esta investigación se propone estudiar e identificar el paradigma que propicie mejores horizontes para la interpretación del ordenamiento del Código de Valoración en aduana en México, mismo que se encuentra reflejado en nuestra ley interna y que otorgue una renovada perspectiva para evitar la incertidumbre jurídica de los contribuyentes en materia fiscal-aduanal desde un punto de vista jurídico.



Las preguntas clave a las que pretendo dar respuesta en la investigación se orientan a conocer ¿cuáles son los enfoques que utiliza la autoridad para acercarnos a una mejor comprensión referente a como determinar la base gravable en materia de aduanas en nuestro país?, desde el punto de vista jurídico. Por ello, la investigación pretende dar una respuesta al siguiente cuestionamiento central:

¿Es el Acuerdo del Art. VII del GATT un sistema equitativo, neutro, e uniforme, que otorga a los contribuyentes y a las autoridades los elementos necesarios para poder determinar la base gravable para la imposición de los impuestos al Comercio Exterior es decir la determinación del valor en aduana?

Adicionalmente se buscará dar respuesta a preguntas como:

De ser así, este sistema se ajusta a las realidades sociales, siendo congruente un Acuerdo internacional aplicado a países en desarrollo y desarrollados, a sabiendas de las necesidades que se vierten en cada uno de ellos ?¿Cómo determina el valor la autoridad aduanera, toda vez la ausencia de la noción de valor? ¿Realmente el Acuerdo de la OMC sobre la Valoración en Aduana crea los elementos jurídicos necesarios para la interpretación y aplicación del mismo?

Se requiere encontrar una interpretación que pueda llevarnos a establecer principios, normas, jerarquías, competencias o reservas de ley para determinar la aplicación del Acuerdo que determina la base gravable en materia aduanera? ¿Debe contemplarse en el ordenamiento legal una norma explícita sobre los parámetros sobre los cuales la autoridad aduanera aplica la determinación del valor en aduana? ¿Los ordenamientos legales establecen claramente para el contribuyente esa certeza jurídica sobre la cual se realice la interpretación de leyes y realice las contribuciones que le

corresponden en comercio exterior? Existe ayuda técnica e informativa entre los países que garantice un mejor empleo del dicho Art. VII del GATT?

Tales cuestionamientos permiten reiterar que el « Valor en Aduanas » es un tema relacionado con otros temas como política exterior, comercio exterior, derecho fiscal, y que muchos otros temas sociales y culturales a considerar que se pueden hacer con respecto a dicha valoración y que impactan en el ingreso de los países y en otros temas de importancia.

Con ello, es menester mencionar que no se puede perder de vista dos elementos a considerar:

Entre más valor en aduana, mayor la contribución al Estado.

Entre menor el valor en aduana menor el pago de contribuciones por parte del importador.

De ahí que partamos de la necesidad de crear un concepto adecuado de la noción de « Valor en Aduanas » al tratar de incorporar una perspectiva referente a la palabra valor. Denotando no un justo valor, sino un valor justo de la mercancía que se importa a nuestro país, que proteja el ingreso del estado, y que otorgue la seguridad jurídica que requieren los usuarios o importadores.

La Organización Mundial de Comercio manifiesta que la autoridad aduanera debe en todo momento respetar el Acuerdo de la OMC sobre Valoración en Aduana mismo que tiene por objeto establecer un sistema simple, equitativo, uniforme y neutro de valoración en aduana de las mercancías: un sistema que se ajuste a las realidades comerciales y que prescribe la utilización de valores arbitrarios o ficticios. Ante ello cabría la pregunta ¿realmente el sistema de valoración en aduana es justo, simple, uniforme referente a la mercancía a gravar?.

Este es el tipo de preguntas que hace falta plantearnos para que, en un ámbito de reflexión jurídica, logremos ubicarnos en el tema.

Igualmente podríamos preguntarnos ¿Es el Acuerdo de la OMC es un orden supraconstitucional de cierta validez internacional, al que los estados están obligados a respetar y de ser así pueda ser aplicado de la misma forma en países desarrollados como países menos avanzados.

En este orden de ideas, se considera que para hacer frente a la discrepancia e incongruencia de dicho Acuerdo entre su interpretación y su aplicación, se debe realizar una uniformidad en las leyes, denotando parámetros precisos para responder a las necesidades actuales del comercio exterior.

Las listas de precios deben ser otorgadas a la OMC por los productores de los bienes y servicios. Y deben de servir el historial realizado en las importaciones por parte de los contribuyentes para denotar cuando exista una duda confiable y no razonable de que se está influyendo en el valor en la mercancía con la intención de influir en el pago de las contribuciones al comercio exterior.

En este sentido es importante considerar ¿Es necesario de la creación de una noción de Valor en aduana? ¿Podría la solución de bajar las tarifas arancelarias ser una solución a evitar la defraudación fiscal y el proteccionismos de los países? y en consecuencia buscar mecanismos positivos para la eficaz protección del contribuyente y la protección de los ingresos por parte del comercio exterior.

Con la investigación no se pretende realizar un estudio sobre los antecedentes del Valor, ni tampoco conceptualización o el análisis pormenorizado del sistema de valoración en aduanas, se trata de proponer un nuevo paradigma en el sistema de valorar la mercancía que ingresa al País, combatiendo 2 puntos relevantes por una parte el proteccionismo generalizado de los países y por otro la defraudación fiscal en este rubro.

Se propone una perspectiva jurídica que combata la inseguridad jurídica del contribuyente, evitando la aplicación del acuerdo por parte de la autoridad de forma que contravenga a los intereses de los contribuyentes.

Como se puede observar son varios los cuestionamientos que surgen al intentar analizar el valor en aduana desde una perspectiva jurídica.

Por otra parte, estudiar una perspectiva jurídica sobre el valor en aduanas no debe conducir a pensarse que la solución en nuestro país está ligada sólo a una solución. Desde luego el problema es múltiple y requiere un enfoque de esa naturaleza para encontrar soluciones múltiples, a toda luz se considera una omisión grave en el mundo jurídico la carencia de la noción de « valor » en el Derecho y sobre todo en el derecho aduanero, que pueda aportar a la tarea que corresponde a los juristas en el estudio de dicha noción, así como los parámetros que determine la autoridad para otorgar el valor a una mercancía.

La investigación que se propone es esclarecer las cuestiones hasta aquí expuestas. Se parte de la idea que los contribuyentes deben contar con certeza jurídica, y las normas nacionales deben proponer un sistema neutro, justo, que tenga dos vertientes por uno dar al contribuyente las herramientas idóneas para conocer el pago de sus contribuciones y por otro proteger los ingresos que obtiene el estado por dichos impuestos, sin embargo, veremos

que este sistema de valoración es un sistema incongruente, mismo que esta ausente en el tratamiento doctrinal y jurisprudencial en nuestro país.

Las reflexiones versan sobre la capacidad que, desde lo jurídico, se tiene para combatir la incertidumbre jurídica de los contribuyentes por un lado y por el otro el proteccionismo por parte del estado, realizando un análisis de nuestro Derecho Constitucional que permita desprender alternativas de actuación, para las instituciones y para los ciudadanos, en la búsqueda de esa certeza jurídica.

En este orden, cabe mencionar que el Derecho, no puede apartarse de la realidad social, pues esta debe ser considerada para realizar cualquier propuesta de cambio en la normatividad de nuestro país.

Toda vez que el estado tiene obligación de garantizar una justicia social, encaminada en otorgar a los contribuyentes leyes simples, de fácil entendimiento para que puedan cumplir con dichas obligaciones, garantizando el cumplimiento de un sistema internacional efectivo para valoración en aduanas. No basta sólo el que dicha ley sea puesta en el plano interno, sino también darle las herramienta a las administraciones aduaneras para que técnicamente puedan cumplir con dicho sistema.

Para ello es necesario fortalecer el sistema internacional y consensar con los responsables de velar por una parte la cuestión técnica del sistema de valorización la OMA y por otra la cuestión teórica OMC.

La investigación analizarán las consecuencias de la incorporación en el derecho interno mexicano de ese sistema internacional utilizando, denotando la problemática de no contar con una noción de valor en Aduana, lo que a toda luz crea una incongruencia en la seguridad jurídica en los contribuyentes.

Así que incluso si ya existe el Acuerdo sobre Valoración y órganos que son responsables del cumplimiento de esta Aduana, debemos entender que no existe una noción sobre el « valor en aduana » y que el Acuerdo establece sólo diferentes métodos que deben ser interpretados y aplicados para determinar la noción de valor.

De lo hasta aquí expuesto, la principal problemática que existe tanto en el Comercio Exterior, como en la doctrina jurídica Mexicana es que no existe un concepto claro y definido del « valor en aduanas », tal como se advierte, existen un conglomerado de diversas definiciones lo que crea a toda luz una inseguridad jurídica a los importadores y una aplicación difícil de dicho término por parte de la autoridad aduanera, debido a esa falta de congruencia entre la ley y su interpretación.

## **Esquema de presentación**

Como se ha tratado de exponer en la Introducción, el objetivo general de la investigación consistirá en analizar el marco jurídico del Acuerdo de la OMC, el marco constitucional mexicano referente a la obligación de contribuir al estado y las garantías que se tienen en materia fiscal, considerando las normas que derivan del mismo, para establecer una perspectiva jurídica que permita ofrecer una visión o nuevo paradigma en la valoración en aduana en México.

Para poder tener este paradigma o esta nueva visión propuesta en el objetivo general, como objetivos particulares se buscará:

- A) Analizar y comprender el concepto de valor, el valor en aduana y su impacto en México.
- B) Revisar el Sistema de Valoración en Aduanas de la OMC, atendiendo a los artículos relacionados con la base gravable, principalmente para entender que se considera como valor en aduana.
- C) Analizar las disposiciones constitucionales en lo relativo a la incorporación al derecho interno del Sistema de Valoración en Aduanas de la OMC, el análisis de la difícil interpretación de las leyes correspondientes a la determinación de la base gravable.
- D) Considerar las implicaciones que el análisis realizado pueda tener en el marco jurídico en México, tanto en el contenido formal de las normas, como en el ejercicio de las competencias atribuidas a los diversos órganos que intervienen en el mismo.

Como se ha ya expuesto la pregunta de investigación que guía el trabajo propuesto es la siguiente: ¿Qué es el valor en aduana en México? Con ello se pretende dilucidar si el ordenamiento jurídico mexicano establece un sistema integrado y coherente, que permita los 2 rubros importantes en dicho tema la adecuada determinación del valor para determinar la base gravable y evitar la defraudación fiscal, y por otra, los contribuyentes no se encuentren faltos de seguridad jurídica.

En esta tesitura, existiendo el problema de la falta de consenso en la noción de « valor » entre los miembros de la OMC para la materia aduanera, la hipótesis de esta tesis es:

«La falta de la noción de valor de la mercancía en materia aduanera como medio recaudatorio es ajeno a los principios de seguridad jurídica, por lo que es generador de defraudación tributaria ».

Esto se refleja en el sistema jurídico mexicano que al carecer de dicha definición exacta y precisa de valor en aduana hace difícil la interpretación y aplicación del acuerdo de valoración de la OMC, debido a que no es posible lograr una congruencia, por la falta de parámetros que delimiten la base gravable.

Situación que se agrava por el desinterés del jurista de estudiar la noción de valor, y que se denota en la Doctrina y en el sistema jurídico mexicano.

La comprobación de la hipótesis propuesta se presenta como consecuencia del análisis puntual de sus diferentes elementos enfoque de la noción de valor en aduana (positivo- teórico), interpretación y aplicación de la noción de valor en aduana tanto por la autoridad aduanera como por los importadores. Asimismo, se realizará el análisis de la postura de otros miembros relacionado con dicho tema, y se denotará el desinterés de la doctrina toda vez la ausencia de la noción de valor en aduana y la falta de



interés de la autoridad y de los operadores jurídicos del comercio sobre el tema propio. Denotado en la falta de doctrina jurídica.

Este trabajo consta de dos partes: una primera que integra el análisis del valor en transacción y los métodos secundarios, tanto por parte de la autoridad como del importador.

En la segunda parte, que se analiza la visión de los miembros de la OMC del Acuerdo de Valoración en aduana. Finalmente se establecen analizan algunos caso actuales sobre el tema. Con esto estas reflexiones permiten ubicar, conocer, comprender e interpretar el objeto de nuestra investigación y visualizar sus impactos.

Para desarrollar la investigación se propone hacer un análisis de la controversia que existe de la interpretación y aplicación de del Acuerdo de Valoración en Aduana de la OMC.

Se hace un análisis de los artículos 14, 16, 31 IV, 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, considerando estas normas como fundamentales para intentar precisar el posible marco normativo para el combate a la incongruencia generada en torno a la aplicación del valor en aduana. El estudio de estos numerales permitirá aludir a otros artículos cuya interpretación me ayude en encontrar los sentidos buscados en éstas normas.

En nuestro país se da poco análisis a la noción de valor, dejando esta tarea en manos de expertos en el área, cuando es imperante el estudio por parte de los Juristas toda vez también tienen esa tarea de valorar y determinarlo en un monto.

Pocos países empiezan a reconocerse y asimilar la importancia de la Valoración en aduanas, es una tarea ardua, en el cual se requiere la cooperación de las regiones, para lograr objetivos en común como rapidez en

la comercialización de bienes, determinat el juso valor de dichos bienes y proteger los ingresos al que muchas comunidades aspiran.

Con los objetivos expuestos de la investigación, se analizará el marco jurídico Fiscal, aduanal y las normas relacionadas con el tema de valoración en aduana, para poder establecer una mayor claridad de la noción de dicha noción, ya sea interpretando, modificando o adicionando al sistema ya existente una definición clara de la base gravable, para determinar el valor en aduana que por ende garantice a los importadores un sistema congruente sobre el cual se determinen los impuestos en materia aduanera.

## **Metodología empleada**

La investigación requiere el uso de diversos métodos que se deben aplicar para alcanzar los objetivos señalados anteriormente, entre los métodos que debemos emplear están:

1. El método empírico identificando los ordenamientos jurídicos internacionales y nacionales, que serán analizados, analizando su vigencia, reconocimiento y validez.
2. La descripción del contenido de las normas, analizar el lenguaje apropiado para entender y emprender acciones que busquen disminuir la incongruencia en el sistema de valoración.
3. Interpretación del material jurídico recabado, encontrado en la doctrina los cometarios al respecto, y denotando el sentido a las normas que al parecer han sido confusas y seleccionar las opciones más congruentes a los problemas que intentamos resolver.
4. Encontrar en el marco jurídico nacional e internacional bases o elementos para una integración de los ordenamientos jurídicos estudiados. Con los antecedentes analizados, el proyecto del trabajo, se podrá argumentar el por qué debe ser analizado el sistema de valoración en aduana, para ello, utilizando un razonamiento de carácter deductivo, se intentará deducir sobre la justificación interna, identificar las premisas normativas, y la justificación externa, justificar las anteriores, y la conclusión normativa que sustente la perspectiva propuesta.
5. Se pretende incorporar a los elementos jurídicos identificados, analizados e interpretados, juicios de valor o elementos finalistas que nos permitan encontrar una justicia social, otorgando seguridad jurídica a los contribuyentes en materia aduanera.
6. Analítico con el que se analizarán la doctrina y las disposiciones constitucionales y legales y alcances, concretamente lo relativo los casos y

hechos relacionados a la problemática que enfrentan los contribuyentes y la autoridad al pretender determinar la base gravable en materia aduanal; y,

7. Comparativo que será aplicado a través del análisis de tratados y acuerdos internacionales y incitando a obtener una respuesta y formulaciones jurídicas eficaces.

8. Expuesto el plan general de la investigación se pretende desarrollar y denotar a través de este trabajo la incongruencia que existe en el tema tanto en la interpretación como en la aplicación del sistema de valoración en materia aduanera.

## **Introducción**

### **Antecedentes Generales**

Tan sólo en el año 2014 México importó en mercancías un total de \$399'977,208 (Trecientos noventa y nueve millones novecientos setenta y siete mil doscientos ocho dólares)<sup>3</sup>. En donde los países que mayor influencia tuvieron sobre esta cifra fueron Estados Unidos con \$195'278,364 millones de dólares, China \$66'255,967 millones de dólares y la Unión Europea con \$44'555,332 millones de dólares. En tanto que nuestro país obtuvo \$27,875.9 millones de pesos de ingresos en relación al rubro de impuestos al comercio exterior<sup>4</sup>, en específico el de importaciones<sup>5</sup>.

Como se puede observar los impuestos al comercio exterior en el rubro de importaciones aportan gran parte de los ingresos que percibe nuestro País, es por ello de la importancia que se tiene en el tema de valor en aduanas base medular en las contribuciones al comercio exterior.

Al hablar de contribuciones al comercio exterior, se desprende un tema complejo que es el pago de impuestos por dicho comercio.

El maestro Raz menciona que no debemos concebir la idea de un derecho aislado sino en conjuntos o sistemas que forman un todo, por lo que la materia de derecho fiscal aduanero no es la excepción, podemos decir que México al formar parte del GATT, forma parte del más importante Código

---

<sup>3</sup> Al respecto véase la fuente: Grupo de trabajo de estadísticas de comercio exterior, integrado por el Banco de México, INEGI, Servicio de Administración Tributaria y la Secretaría de Economía. Martes 10 de marzo de 2015, importación de mercancías FOB. <http://www.inegi.org.mx>

<sup>4</sup> Ello sin contar los derechos, o cuotas compensatorias que se aplican al comercio exterior, pues esos ingresos no se encuentra manifiesto en este monto.

<sup>5</sup> La Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2015.

de Comercio Mundial. Y para ello es importante saber cuales son todas las disposiciones jurídicas que se interrelacionan con dicha materia.

En este orden de ideas, al no poder concebir un derecho autónomo sino interrelacionado con todo el sistema de derecho, al igual es se debe analizar « el valor en aduana ».

En esta tesitura las imposiciones referentes al derecho aduanero se vuelven complejas para ciertos autores. Se observa las diferentes posturas y corrientes en los cuales mencionan que dicho tema pertenece al Derecho Fiscal y otros al Derecho Aduanero, sin entrar a detalle en la división que existen entre los autores que consideran o niegan la autonomía<sup>6</sup> de la materia Aduanera<sup>7</sup>.

Cabe hacer mención tal como lo manifiesta el Dr. Iure Pontes Vieira, el Derecho Aduanero es estudiado en una rama separada del Derecho Fiscal, cada materia tiene sus propios cuerpos legales el del Derecho Fiscal conocido como el Código Fiscal de la Federación, en el Derecho Aduanero en la Ley Aduanera y cada uno con sus propios reglamentos. Sin embargo, el Derecho Aduanero trata exclusivamente las relaciones ligadas al comercio internacional<sup>8</sup>, mientras que el Derecho Fiscal trata las relaciones ligadas al comercio interno.

A pesar de dicha autonomía podremos visualizar que en el marco de contribuciones<sup>9</sup> el derecho fiscal y el derecho aduanero estan totalmente

---

<sup>6</sup> Al respecto Octavio García Carrasco, Hugo Opazo Ramos, Manuel Ovilla Mandujano por mencionar algunos que niegan la autonomía del Derecho Aduanero.

<sup>7</sup> El maestro Jorge Witcker se refiere a este como el Derecho Tributario Aduanero.

<sup>8</sup> Así como evitar el comercio desleal o la introducción de objetos ilícitos, estupefacientes, y combatir el contrabando.

<sup>9</sup> Según el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación de nuestro país, menciona que las contribuciones estan compuestas por impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y mejoras, de los cuales los dos primeros son de interés para nuestro tema, por lo que la manera correcta es hablar de contribuciones cuando nos referimos a ambos, impuestos

relacionados, tan es así que la creación de ambos impuestos tienen un objetivo común, que es el de proveer al Estado de los ingresos necesarios para que pueda cumplir con sus tareas de proporcionar a los ciudadanos seguridad social, infraestructura, seguridad jurídica, y seguridad pública tal como lo establece el Art. 31 Fracc. IV de la CPEUM.

El Dr. Pontes Vieira menciona que en el término de Fiscalidad puede encuadrar ambas materias tanto la del Derecho Fiscal como la del Derecho Aduanero en relación a los impuestos, pues ambas tienen la finalidad económica y fiscal de cubrir a los gastos públicos de Estado<sup>10</sup>.

En nuestro país se maneja un Presupuesto anual, el cual contiene la Ley de Egresos e Ingresos, dentro de esta última se mencionan los impuestos obtenidos por el país, entre ellos se encuentra el Impuesto General a la Importación IGI<sup>11</sup>, así mismo, señalan otros impuestos como lo son el IVA el ISR, el ISAN, etc. por lo que dicha ley integra el IGI a los impuestos obtenidos por el Estado sin distinción si son aduaneros o no<sup>12</sup>.

En esta misma idea, si bien son impuestos que pertenecen a materias autónomas, la finalidad de los impuestos son uno mismo. Y así es como se debe concebir el tema, toda vez que el « valor en aduana » no sólo trata la materia aduanera y el marco fiscal de nuestra nación, sino va más allá relacionándose con temas de comercio exterior, de economía política, de política exterior por mencionar algunos.

---

cuando se habla de Impuesto General a la Importación (IGI) y Derecho cuando hablamos del Derecho de Trámite Aduanero (DTA).

<sup>10</sup> PONTES Vieira, Iure. « La Valeur en droit fiscal et duanier ». T. pour le doctorat en Droit 2010. P. 15

<sup>11</sup> Pertenecientes al Impuestos al Comercio Exterior.

<sup>12</sup> Ver Anexo 1.

Por lo anterior expuesto, se confrontan problemas relacionados con la aplicación e interpretación de diversas leyes tanto nacionales como internacionales, así como un léxico complicado y variante<sup>13</sup> no solamente para la autoridad aduanera, sino también para los mismos contribuyentes, comúnmente por ello se considera una materia compleja y a la cual pocos juristas dedican sus obras.

Una vez expuesto el panorama al que se enfrenta y el impacto que tienen los ingresos obtenidos por las contribuciones al comercio exterior en el País, es de gran importancia denotar el porque del estudio del «valor en aduana».

El « valor en aduana » es el tema medular en las contribuciones al comercio exterior, esto debido a que este valor es la base gravable sobre el cual se aplican las contribuciones correspondientes<sup>14</sup>.

Por lo que 2 puntos controversiales se denotan de dicho « valor »:

1. Entre más valor en aduana, mayor la contribución y por ende mayor el ingreso que obtiene el Estado.
2. Entre menor valor en aduana, menor es el pago en contribuciones, por ende menor ingresos en el Estado.

En este orden de ideas el valor como instrumento para determinar esa base gravable se vuelve una herramienta factible a la cual se desee defraudar

---

<sup>13</sup> En esta tesitura se puede observar como en ciertos países se habla del valor en aduanas de la mercadería, en otros de las mercancías y en otros más hacen referencia solo a bienes importados.

<sup>14</sup> Pueden ser impuestos o pueden ser derechos.



por parte del contribuyente a través de la subfacturación<sup>15</sup> o bien se desee proteger por parte de la autoridad aduanera<sup>16</sup>.

Ahora bien, para poder entender el tema del « valor en aduana » se requiere la definición de dicha noción. Sin embargo, no existe una definición exacta de «valor» en nuestro sistema jurídico mexicano, ni en la doctrina.

Hasta aquí lo expuesto la palabra « valor » ha sido una noción que tanto en materia aduanera como en otras materias, ha hecho su estudio y su análisis una noción de difícil entendimiento y comprensión, pues no existe una definición de valor exacta **(I)**, y tal como se puede dilucidar es una noción adaptándose a las necesidades que el comercio exterior ha requerido en diferentes épocas, por lo que se distingue desde sus antecedentes una noción controversial **(II)**.

---

<sup>15</sup> Existen prácticas con la finalidad de ocultar el costo real de los productos, de tal forma influya en el pago de las contribuciones.

<sup>16</sup> La autoridad aduanera encaminadas a proteger no sólo al Estado limitando la entrada y salida de personas y productos, con un sentido restrictivo en el tema de salud, ambiental y de seguridad, si no también proteger el ingreso del Estado evaluando y determinando las contribuciones pertenecientes al comercio exterior, en este último punto se requiere el estudio del instrumento denominado « el valor en aduana », instrumento utilizado para determinar la base gravable de dichas contribuciones.

## **I. «El valor » una noción difícil**

Comenzando el estudio de la noción de « valor » podemos dilucidar, que como tal, « valor » es una palabra mística, un punto oscuro que se denota tanto en la doctrina jurídica francesa, como en la doctrina jurídica mexicana, es menéster mencionar que el estudio de dicha noción por parte de Aristóteles y otros grandes filósofos ya hacían mención del doble juego que por « valor » se entiende<sup>17</sup>.

Al realizar un análisis de la expresión «valor en aduana » se considera prudente no iniciar una exposición minuciosa de las supuestas nociones teóricas o conceptos otorgados por diversos autores sobre dicha expresión.

Para poder explicar el concepto debemos analizar la palabra «valor », y como se determina el valor por parte de la autoridad aduanera.

Se considera prudente antes de iniciar con dichas definiciones remontarnos a la teoría de carácter económico de Stuart Mill al explicar el valor de las cosas.<sup>18</sup>

En este orden de ideas el maestro Andrés Rohde, manifiesta que dicho análisis sobre la teoría de carácter económico, fue expuesto en su momento por otros grandes economistas como lo son David Ricardo, o Adam Smith, este último considerado el padre de la Teoría Clásica lo manifiesta como el trabajo y la medida real del valor intercambiable de toda mercancía<sup>19</sup>.

---

<sup>17</sup> PONTES Vieira, Iure. Ibidem. P. 8.

<sup>18</sup> ROHDE, Ponce Andrés, « Derecho Aduanero Mexicano » Ediciones fiscales ISEF. México, 2011. P.325, cita al autor Stuart Mill, John. « Principios de Economía Política ».

<sup>19</sup> SMITH Adam, La riqueza de las naciones, I 34. Citado por TURGEON Charles-Henri, La valeur d'après les économistes anglais et français depuis Adam Smith et les physiocrates jusqu'à nos jours, 1925 P.23.

El propio Stuart Mill resume la «Teoría del Valor de las Cosas » en dos formas:

La primera en el «valor en uso» o « utilidad intrínseca » de la mercancía que se refiere a fijar el valor por la utilidad de la mercancía y por la dificultad para obtenerla, si no se obtiene de manera difícil se considera carece de valor<sup>20</sup>.

Dicha cualidad intrínseca de una cosa, significa que posee características ideales en su tipo y objetivamente digna de ser estimada esto según lo manifiesta le Centre National de Ressources Textuelles et lexicales<sup>21</sup>.

La segunda conocida como el «valor en cambio» que satisface a las personas no por haberlas producido sino que se obtuvo por la vía del intercambio, por lo cual el valor dependerá de la oferta y la demanda, el aumento de esta última hará subir su valor, mientras que el aumento de la oferta lo hace bajar<sup>22</sup>.

Asimismo, menciona « un valor natural » fijado por el costo de producción, abajo del cual el productor ya no estará dispuesto a fabricar o vender la mercancía y la cantidad de trabajo empleado para producir las cosas.

Además que exista una condición de competencia, de tal forma que se puedan vender las mercancías al precio más alto mientras que los

---

<sup>20</sup> ROHDE, Ponce Andrés, « Derecho Aduanero Mexicano » Ediciones fiscales ISEF. México, 2011. P. 325.

<sup>21</sup> <http://www.cnrtl.fr/definition/valeur>

<sup>22</sup> Un ejemplo claro es en caso de contingencias, cuando hay más demanda de productos básicos, los precios de estos se dispara, actualmente en Estados Unidos con la gripe aviar, hace que el costo del huevo en nuestro país aumente de 30 pesos a 40 pesos, debido a la demanda que existe en dicho producto por la escases que sufre EU. Al respecto vease la nota del Periódico EL FINANCIERO, <http://www.elfinanciero.com.mx/economia/aumenta-el-kilo-de-huevo-de-32-a-40-pesos-por-gripe-aviar-en-eu.html>.

compradores hagan lo mismo comprándolo al precio más bajo, dando con ello lugar a los cambios de precios por dicha mercancía.

La escuela clásica se basa tanto en la idea de que el precio de un producto refleja el costo de su producción. En otras palabras, si las mercancías X cálculo del coste de producción cuatro veces a la de las materias primas de Y, el precio de la mercancía X debe ser cuatro veces mayor que la de los bienes Y.

En este orden ideas se distingue como Precio y Valor estan íntimamente ligados, pues el precio es el reflejo pecunario de dicho valor<sup>23</sup>.

Cabe hacer mención que por reflejo pecunario podría entenderse el pago en moneda, sin embargo, tal como se denota en « El espíritu de las leyes » de Montesquieu se refleja el dinero es el signo del valor de las mercaderías, el papel es el signo del valor del dinero; y cuando es bueno lo representa con tanta exactitud, que no hay diferencia entre uno y otro en cuanto a los efectos. Lo mismo que el dinero es signo de cada cosa y la representa, cada cosa es el signo, la equivalencia del dinero y su representación.<sup>24</sup>

---

<sup>23</sup> PONTES Vieira, Iure. Tesis « El valor en derecho fiscal y aduanero », Tesis por el doctorado en derecho 2010.

<sup>24</sup> Montesquieu al respecto menciona en el Capítulo II de la Naturaleza De La Moneda<sup>24</sup>, que la moneda es un signo representativo de todos los valores. Sirve para el pago de toda mercadería, y es generalmente de metal para que no se gaste con el uso. (1) El metal más conveniente es el más precioso por ser más cómodo y barato su transporte, los metales son muy a propósito para medida común, porque es fácil reducirlos a la misma ley. Cada Estado acuña su moneda y la garantiza con su sello, el cual responde de su ley y de su peso; y le da siempre la misma forma para que se reconozca a simple vista. 1. La sal, que sirve de moneda en Abisinia, tiene el defecto de que se consume. Los atenienses, como no conocían el uso de los metales, se valían de bueyes, y los romanos se valían de ovejas; pero una oveja no es igual a otra ni un buey es idéntico a otro buey, como una pieza de metal puede ser igual a otra pieza de metal (2) Así como el dinero es el signo del valor de las mercaderías, el papel es el signo del valor del dinero; y cuando es bueno lo representa con tanta exactitud, que no hay diferencia entre uno y otro en cuanto a los efectos. Lo mismo que el dinero es signo de cada cosa y la representa, cada cosa es el signo, la equivalencia del dinero y su representación. Es próspero un Estado cuando el dinero representa bien todas las cosas y todas las cosas representan bien el dinero, es decir, cuando puede adquirirse éste o aquéllas

Hasta este punto podríamos resumir que el valor de una cosa se determina por su uso y su valor comercial, ese valor se determina en un precio, sin embargo, es importante hacer mención que Valor y Precio no son sinónimos, la palabra «valor» requiere un estudio más minucioso en sus diversas acepciones **(A)**, analizando como la misma puede adquirir un uso diferente en cada situación **(B)**.

### **A. Diversas acepciones y connotaciones de « valor »**

Según el diccionario de derecho del maestro Pina Vara « valor » es la estimación o precio de las cosas<sup>25</sup>. Por lo que se presume el precio o la estimación como elementos de Valor, dicha definición no especifica los parámetros para determinar los mismos, por lo que la convierte en una definición confusa.

Le Petit Robert menciona ciertos elementos a considerar:

- La mensurabilidad o probabilidad de ser intercambiado, en otras palabras la característica de mensurabilidad a un objeto se basa en su capacidad para ser vendido o deseado;

- La calidad

---

en los límites del valor efectivo o relativo. Esto no sucede nunca más que en los gobiernos moderado, aunque no siempre; así, por ejemplo, si las leyes favorecen al mal deudor, las cosas pertenecientes a ésta no representan dinero ni son signo de él. En cuanto a los gobiernos despóticos, sería bien raro que en ellos tuvieran las cosas el carácter de signos; la tiranía engendra la desconfianza, y ésta hace que todo el mundo esconda su dinero; (3) las cosas, por lo tanto, no representan la moneda. Algunas veces los legisladores han sido tan hábiles, que con arte exquisito han hecho que las cosas no sólo representan dinero, sino que fueran dinero como la moneda misma.

<sup>25</sup> Por « Valores » menciona que para efectos de la Ley de Mercado de valores, son valores las acciones, obligaciones y demás títulos de crédito que se emitan en serie o en masa) Art. 3. PINA DE VARA, PINA DE VARA Rafael, « diccionario de Derecho » Porrúa. México, 1989. P.478.

-El Valor en uso

-El Valor de desplazamiento

Definiendo al «valor» como «mensurabilidad de un objeto de probabilidades de ser intercambiado, o deseado » o como « la calidad de un bien, o servicio, sobre la base de su valor de uso, « la cantidad de factores necesarios para su producción, valor de desplazamiento)».

Al respecto el Diccionario de la Real Academia española a su vez menciona diferentes acepciones de valores como por ejemplo:

a) Valor como grado de utilidad o aptitud de las cosas, para satisfacer las necesidades o proporcionar bienestar o deleite. Al respecto tenemos como ejemplo la ropa, o la comida, pues se considera con gran valor de utilidad y que satisface las necesidades básicas de una persona.

b) Valor como cualidad de las cosas, en virtud de la cual se da por poseerlas cierta suma de dinero o equivalente, ejemplo: las joyas, la ropa, considerada según su material, no será el mismo valor una camisa de algodón, o una camisa de seda o una camisa de lino. Cada material tendrá un valor diferente. Es decir el precio igual a la estimación de un objeto.

c) Valor como alcance de la significación o importancia de una cosa, tenemos por ejemplo, los monumentos históricos que por el alcance que representa en el tiempo, posiblemente sea incuantificable.

d) El valor catastral, nos otorga el valor de un predio, ese valor dependerá de si esta construido o no, la zona en donde esta construido, si es histórico o no, que al momento de venderse o comprarse se toman en cuenta todos esos elementos para otorgarles un valor pues representan una suma de dinero. Una casa nueva en comparación de una casa vieja, etc.

e) Valor en títulos representativos, o anotaciones en cuenta de participación en sociedades, de cantidades prestadas, de mercaderías, de depósitos y de fondos monetarios, futuros, opciones, etc., que son objeto de operaciones mercantiles. Comunmente se utilizan las expresiones los valores están en alza, en baja, en calma.

f) Valor absoluto, es un valor de un número sin tener en cuenta su signo.

g) Valor agregado o valor añadido, en economía, es el incremento del valor de un producto durante las sucesivas etapas de su producción o distribución.<sup>26</sup>

h) Valor en cuenta. El que el librador de una letra de cambio, o de otro título a la orden, cubre con asiento de igual cuantía a cargo del tomador en la cuenta abierta entre ambos.

i) Valor en sí mismo. Es la fórmula empleada en las letras o pagarés para significar que el librador gira a su propia orden, y que tiene en su poder el importe del libramiento.

j) Valor entendido. Valor de las letras o pagarés, cuyo librador se reserva asentárselo en cuenta al tomador, cuando median razones que impiden a uno y otro explicar con claridad la verdadera causa de deber.

---

<sup>26</sup> Un ejemplo claro es el del tabaco, la primer idea que viene a la mente es el cigarrillo común y otro el Cigarro o Puro denominados Habanos, si hablamos de estos últimos, el 100% del Tabaco proviene de Cuba, dicho Tabaco tiene un riguroso proceso tanto agrícola como en las fábricas, desde la selección de las hojas, hasta un control de elaboración, y finalmente su apariencia y presentación. El valor del cigarro dependerá del tiempo invertido en cada proceso. El precio entre un Puro o un cigarro común, hará la diferencia en el proceso para la creación de cada uno y la calidad del producto con la cual fue elaborado.

Otro ejemplo, son los carros Koenigsegg sus precios oscilan alrededor de 1-un millón de dólares, se hacen alrededor de 18 carros al año, son cuidadosamente construido por un grupo selecto de artesanos, es decir estos carros son hechos la mayor parte de sus componentes a mano, por ello el valor de cada auto no se compara con el precio de un auto de alguna otra marca. <http://koenigsegg.com/koenigsegg-the-company/>

k) Valores fiduciarios. Valores emitidos en representación de numerario, bajo promesa de cambiarlos por este.

l) Valor nominal. Cantidad por la que se emite una acción, una obligación y otros documentos mercantiles.

m) Valor relativo. Es el valor que tiene una cantidad en comparación con otra.

n) Valor local, valor de mercado o valor venal. son los valores marcados por las listas de precios o por la bolsa de valores.

o) Valor legal. Calidad que se da a efecto de un acto, de un título, determina la eficacia de un derecho, de una prueba, el valor del testimonio, ley sin valor, que no tiene alcancel legal alguno.

p) Valor equivalente, tener el mismo valor, el mismo fin o el mismo objeto.

A su vez el Centro Nacional de Recursos Textuales y Léxicales nos menciona que la palabra Valor (Valeur) es un sustantivo femenino, por lo que la forma correcta de usarse sería La Valor de una cosa o de un servicio, sin embargo podemos observar que en la práctica en México y otros países latinos se usa como El Valor, en Francia hace referencia a La Valeur.

El uso otorgado por el CNRTL puede ser según el valor aproximado; la estimación de un objeto por encima de su valor, por debajo de su valor; objeto de poco valor; identificar, estimar el valor de algo, perder el valor; apreciar el valor; dar valor a algo; doble, triple valor. Una obra de arte (digna de ese nombre, y hecho con la conciencia) es invaluable, no tiene valor comercial.<sup>27</sup>

---

<sup>27</sup> Centro de recursos textuales y lexico, <http://www.cnrtl.fr/lexicographie/valeur>, (Flaub, Partido, 1872, p 458 ...).



De valor, es decir estimado a un precio caro, que es costoso, o bien, sin valor, que no tiene precio.

Los valores tienen polaridad en cuanto son positivos o negativos y jerarquía, en cuanto son superiores o inferiores. Un inmueble dañado, o destruido por alguna inclemencia de la naturaleza puede no tener ningún valor, o bien se podría utilizar la frase este terreno tiene más valor que este otro, haciendo una jerarquía en valor entre ambos terrenos.

Cabe hacer mención que los valores pueden combinarse, es decir un objeto puede tener un valor natural, un valor intrínseco, y un valor por desplazamiento.

Al analizar dicha noción en diversas áreas podremos denotar como existe un uso diverso de valor.

## **B. La noción de valor en diferentes ámbitos**

En las diferentes materias podemos observar que existe el uso de valor para cada acto o materia legal, un ejemplo de ello es el Código Civil para el Distrito Federal, mismo que refiere en su artículo 1422 a expresiones como menor valor, o mayor valor: « Si el heredero tiene la elección, puede entregar la cosa de menor valor; si la elección corresponde al legatario, puede exigir la cosa de mayor valor ».

Sin embargo, denotamos una carencia de la definición de valor por parte de dicho cuerpo normativo.

Como antecedentes tenemos a Jean-Jaques Bienvenue y Thierry Lambert quienes nos mencionan que Francia en materia fiscal sobre La Taxe Foncière o Impuesto a la Propiedad para poder determinar la base de

imposición es el valor definido como «La Valeur Locative » o Valor local, que aplica a los terrenos y las construcciones que están sometidas a este impuesto, tomando en cuenta el valor catastral, ...<sup>28</sup> El llamado « Valeur Locative » era fijado a una tasa fija del 16% del precio de costo del inmueble.

Conviene subrayar que al analizar el uso de Valor en el párrafo anterior podremos denotar que se mencionan 2 tipos de Valores, La Valeur Locative y La Valeur Cadastral, es decir la base gravable es el denominado Valor Local, y el Valor Catastral por el inmueble o el predio.

En nuestro país, cada Estado establece el valor de los actos que se realizan en diversas leyes.

a) A través de la ley reglamentaria del Registro Público de la Propiedad y del Comercio, en el art. 29 estatal, hace mención a los títulos que se presenten a registro, en ella se menciona que deberán contener el valor de los bienes o derechos ..., salvo que se trate de un derecho cuya cuantía sea indeterminada.

b) Por otra parte, también se hace mención a la noción « valorizar», en la Ley del Catastro para el estado de Nuevo León, en su capítulo primero establece la regulación del control y valorización de los inmuebles ubicados en el Estado.

Y en el artículo 23 de dicho reglamento menciona como se obtiene el valor catastral de un inmueble, que es la superficie de terreno por el valor unitario. En el supuesto de que existan construcciones, éstas se clasifican individualmente<sup>29</sup>.

---

<sup>28</sup> BIENVENUE, Jean Jaques y LAMBERT Thierry. « Derecho fiscal » Presses Universitaires de Francia, (PUF) 2da. Edición revisada y argumentada. 1997. P. 357

<sup>29</sup> De acuerdo a su edad, calidad y estado de conservación, y se multiplica la superficie de construcción por dicho valor.

Asimismo, menciona que la suma de ambos valores da como resultado el valor catastral del predio.

Como se puede dilucidar en dicha materia no se cuenta con una definición exacta del valor catastral, sólo las reglas sobre las cuales se obtendrá dicho valor al aplicar para cada predio la operación aritmética consistente en multiplicar las unidades de construcción, por el valor unitario de construcción que le corresponda.

c) Por lo que se refiere al CGI en Francia, se menciona continuamente la palabra valor en los siguientes rubros:

Chapitre premier : Droits d'enregistrement et taxe de publicité foncière  
Section I : Dispositions générales II : Des impositions B : Assiette et liquidation  
Article 666 Les droits proportionnels ou progressifs d'enregistrement et la taxe proportionnelle de publicité foncière sont assis sur les valeurs.

Article 668 bis Pour la liquidation des droits d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière, la valeur de la créance détenue sur une fiducie est évaluée à la valeur vénale réelle nette des biens mis en fiducie ou des biens acquis en remploi, à la date du fait générateur de l'impôt.

En dicho artículo (Art. 666) los impuestos proporcionales o progresivos referentes al impuesto de registro y el impuesto de registro de la propiedad se fijan sobre la base de «los valores », refiriéndose a los valores de dicha propiedad.

El Art. 668 bis al respecto menciona que para la liquidación de los derechos de registro e impuesto de registro de la propiedad, se valora por su valor neto en el de mercado de bienes raíces ...

También se menciona que para la liquidación de derechos de registro y el impuesto de registro de la propiedad (publicité foncière) el valor de la nuda propiedad y el usufructo es determinado por una proporción del valor de la propiedad.

d) En cuanto a la Ley de Migración nos menciona que los extranjeros independientemente de su condición de estancia, podrán, adquirir valores de renta fija o variable<sup>30</sup> ... con las restricciones señaladas en la propia Constitución y demás disposiciones aplicables<sup>31</sup>.

Al respecto se menciona por rentas fijas o variables, los títulos de crédito, lo bonos, las acciones, o el alquiler de bienes inmuebles. Valores que se establecen en la ley de títulos y operaciones de Crédito.

e) En la Ley de Títulos y Operaciones de Crédito menciona los siguientes tipos de valores :

Los títulos de crédito pueden transmitirse por recibo de su valor extendido en el mismo documento...<sup>32</sup> El valor extendido es el valor comprendido en el título de crédito.

Se menciona referentes a los endosos y las anotaciones de recibo en un título de crédito que se testen o cancelen legítimamente, no tienen valor alguno.

---

<sup>30</sup> Ley de Migración Ar. 60. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 25 de

Mayo de 2011, Texto Vigente, última reforma publicada D.O.F. 07-06-2013.

<sup>31</sup> Al respecto se menciona por rentas fijas o variables, los títulos de crédito, lo bonos, las acciones, o el alquiler de bienes inmuebles. Valores que se establecen en la ley de títulos y operaciones de Crédito.

<sup>32</sup> Artículo 40.

En este orden de ideas se observa que el endoso en propiedad de una letra de cambio, obliga al endosante solidariamente con los demás responsables del valor de la letra<sup>33</sup>.

Por otra parte el Artículo 208 menciona que S.A. pueden emitir obligaciones que representen la participación individual de sus tenedores en un crédito colectivo constituido a cargo de la sociedad emisora.

Las obligaciones serán nominativas y deberán emitirse en denominaciones de cien pesos o de sus múltiplos, excepto tratándose de obligaciones que se inscriban en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios...

Asimismo, se manifiesta que las SA no podrán hacer emisión alguna de obligaciones por cantidad mayor que el activo neto de la sociedad emisora, a menos que la emisión se haga en representación del valor o precio de bienes cuya adquisición o construcción tuviere contratada la sociedad emisora<sup>34</sup>.

El valor de la emisión será, el valor nominal de todas las obligaciones que la misma comprenda, menos las deducciones que en el acta de emisión se hayan estipulado expresamente por concepto de primas o comisiones para colocar la emisión y, en su caso, por concepto de un tipo de emisión inferior al valor nominal de las obligaciones.

En el caso de los incisos b) y c), el derecho total de los tenedores de certificados de cada emisión será igual al porcentaje que represente en el momento de hacerse la emisión el valor total nominal de ella en relación con el valor comercial de los bienes, derechos o valores correspondientes fijado por el peritaje practicado según lo determina dicha ley. En caso de que al hacerse la adjudicación o venta de dichos bienes, derechos o valores...

---

<sup>33</sup> Artículo 90 LTYOC.

<sup>34</sup> Art. 212 LTYOC.

Ahora bien en el caso de depósito de bienes o mercancías genéricamente designados, los Almacenes están obligados a tomar seguro contra incendio sobre los bienes o mercancías depositados por su valor corriente en el mercado en la fecha de constitución de depósito según lo establece el artículo 284.

Se manifiesta un valor de adquisición tal como se menciona en el art. 408, referente al contrato de arrendamiento financiero, se liquidará en pagos parciales, según se convenga, una cantidad en dinero determinada o determinable, que cubra el valor de adquisición de los bienes, las cargas financieras y los demás accesorios que se estipulen. El arrendatario quedará obligado a pagar el valor de las cargas financieras y demás accesorios de los anticipos hasta en tanto se entregue el bien de que se trate, condición que deberá estar contenida en el contrato de arrendamiento financiero.

Al concluir el plazo del vencimiento del contrato el arrendatario deberá adoptar alguna de las siguientes opciones terminales:

I. La compra de los bienes a un precio inferior a su valor de adquisición, que quedará fijado en el contrato. En caso de que no se haya fijado, el precio debe ser inferior al valor de mercado<sup>35</sup>;

Los factorados responderán conforme al Artículo 423 en el detrimento de valor de los derechos de crédito objeto de los contratos de factoraje financiero.

f) En la Ley de Inversión Extranjera se menciona que en las sociedades mexicanas donde la inversión extranjera pretenda, no será una proporción mayor al 49% de su capital social, únicamente cuando el valor total

---

<sup>35</sup> Art. 410. LGTOC.

de activos de las sociedades de que se trate, al momento de someter la solicitud de adquisición, rebase el monto que determine anualmente la propia Comisión.<sup>36</sup>

Por otro lado, menciona como requisito que exista descripción, valor, destino y en su caso, ubicación del patrimonio fideicomitado, y establece como obligación inscribir en el Registro Nacional de Inversiones Extranjeras, los fideicomisos de acciones o partes sociales<sup>37</sup>.

En dicha ley referente al rubro de infracciones en su Art. 38 menciona que las infracciones se sancionarán en caso de incumplimiento a la ley o su reglamento se tomará en consideración la naturaleza y la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, el tiempo transcurrido entre la fecha en que se debió cumplir la obligación y su cumplimiento o regularización, y el valor total de la operación.

g) La Ley de Comercio Exterior<sup>38</sup> nos hace referencia a los aranceles y establece en su Artículo 12, que son las cuotas de las tarifas de los impuestos generales de exportación e importación, los cuales podrán ser mixtos, fijos o ad-valorem, estos últimos cuando se expresen en términos porcentuales del valor en aduana de la mercancía.

Los aranceles a que se refiere el artículo anterior podrán adoptar las siguientes modalidades:

---

<sup>36</sup> Ley de Inversión Extranjera, Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 1993, Texto vigente, última reforma publicada DOF 11-08-2014. Art. 9.

<sup>37</sup> Art. 32 fracción III, de ley de Inversión Extranjera

<sup>38</sup> Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de julio de 1993. Texto Vigente. Última reforma publicada D.O.F. 21-12-2006

I. Arancel-cupo, cuando se establezca un nivel arancelario para cierta cantidad o valor de mercancías exportadas o importadas, y una tasa diferente a las exportaciones o importaciones de esas mercancías que excedan dicho monto<sup>39</sup>;

Asimismo, se habla de un valor histórico mencionado en el Art. 15, donde se establece que las medidas de regulación y restricción no arancelarias a la exportación de mercancías, a que se refiere la fracción III del artículo 4o. de esta Ley, se podrán establecer en los siguientes casos:

V. Cuando se requiera conservar los bienes de valor histórico, valor artístico o valor arqueológico, y

En esta misma ley se hace mención del valor normal, primero mencionando que la discriminación de precios Art. 30, consiste en la importación o en la introducción de mercancías al territorio nacional a un precio inferior a su valor normal.

Sin embargo, dicha ley menciona que el valor normal de las mercancías exportadas a México es el precio comparable de una mercancía idéntica o similar que se destine al mercado interno del país de origen en el curso de operaciones comerciales normales<sup>40</sup>.

Y como valor reconstruido en el país de origen se obtendrá de la suma del costo de producción, gastos generales y una utilidad razonable, los cuales deberán corresponder a operaciones comerciales normales<sup>41</sup> en el país de origen.

---

<sup>39</sup> Art. 13 Ley de Comercio Exterior.

<sup>40</sup> Art. 31 de la Ley de Comercio Exterior 2015.

<sup>41</sup> Se entiende por operaciones comerciales normales las operaciones comerciales que reflejen condiciones de mercado en el país de origen y que se hayan realizado habitualmente,



Para el cálculo del valor normal, podrán excluirse las ventas en el país de origen o de exportación a un tercer país si la Secretaría determina que dichas ventas reflejan pérdidas sostenidas. Se considerará como tales a las transacciones cuyos precios no permitan cubrir los costos de producción y los gastos generales incurridos en el curso de operaciones comerciales normales en un período razonable, el cual puede ser más amplio que el período de investigación.

Cuando las operaciones en el país de origen o de exportación a un tercer país que generen utilidades sean insuficientes para calificarlas como representativas, el valor normal deberá establecerse conforme al valor reconstruido.

Para que el precio de exportación y el valor normal sean comparables, la Secretaría realizará los ajustes que procedan<sup>42</sup>.

Cuando se habla de cuotas compensatorias<sup>43</sup> corresponde a la Secretaría determinarlas, las cuales serán equivalentes, en el caso de discriminación de precios, a la diferencia entre el valor normal y el precio de exportación; y en el caso de subvenciones, al monto del beneficio. Las cuotas compensatorias y las medidas de salvaguarda podrán determinarse en cantidad específica o ad-valorem<sup>44</sup>. Si fueren específicas serán calculadas por unidad de medida, debiéndose liquidar en su equivalente en moneda nacional.

---

o dentro de un período representativo, entre compradores y vendedores independientes art. 32.

<sup>42</sup> Art. 36 ley de comercio exterior

<sup>43</sup> Op. Cit. Art. 62

<sup>44</sup> Art. 87.

Si fueren ad-valorem se calcularán en términos porcentuales sobre el valor en aduana de la mercancía.

En el rubro de infracciones y sanciones administrativas podemos observar como se basa dicha sanción conforme al valor de la mercancía.<sup>45</sup>

h) En la Ley Federal del Impuesto Sobre Automoviles Nuevos<sup>46</sup> se hace mención al valor agregado, ...que están obligadas al pago del impuesto sobre automóviles nuevos las personas que importen en definitiva al país automóviles..... Mencionando que no formará parte del precio a que se refiere este artículo, el impuesto al valor agregado que se cause por tal enajenación.

También hace referencia al valor del vehículo, el valor del vehículo enajenado deberá estar expresado en el comprobante correspondiente en moneda nacional. Dicho comprobante es la factura del mismo.

i) En la Ley del Impuesto al Valor Agregado<sup>47</sup> la ley menciona otros tipos de valores, por ejemplo dicho impuesto aplica cuando se enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes, o Importen bienes o servicios y se calcularà el impuesto aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 16%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.

---

<sup>45</sup> Op. Cit. Art. 93 fracción I, II y III el hecho de falsificar datos o documentos, así como omitirlos o alterarlos se determina con multa equivalente a dos tantos del valor de la mercancía exportada o importada y, a falta de este dato, por el importe de dos tantos del valor de la mercancía consignado en el documento correspondiente; para obtener la aplicación del régimen de cuotas compensatorias o medidas de salvaguarda, con multa hasta por el valor de la mercancía importada en el período de investigación de que se trate.

<sup>46</sup> Ley Federal del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos, nueva ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1996, texto vigente, última reforma publicada D.O.F. 27-12-2006 Art. 1 y 2.

<sup>47</sup> Ley del Impuesto al Valor Agregado, Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978, Texto vigente, Última reforma publicada DOF 11-12-2013. Art. 1.

Cuando el precio o contraprestación pactados por la enajenación de bienes, la prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes se pague mediante cheque, se considera que el valor de la operación, así como el impuesto al valor agregado trasladado correspondiente, fueron efectivamente pagados en la fecha de cobro del mismo o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración<sup>48</sup>.

Los contribuyentes, en lugar de aplicar lo previsto en el artículo 5o., fracción V, incisos c) y d), numeral 3 y en el artículo 5o.-A de esta Ley, podrán acreditar el impuesto al valor agregado que les haya sido trasladado al realizar erogaciones por la adquisición de bienes, adquisición de servicios o por el uso o goce temporal de bienes o el pagado en su importación, en la cantidad que resulte de aplicar al impuesto mencionado la proporción que el valor de las actividades por las que se deba pagar el impuesto o a las que se les aplique la tasa de 0%, correspondientes al año de calendario inmediato anterior al mes por el que se calcula el impuesto acreditable, represente en el valor total de las actividades, realizadas por el contribuyente en dicho año de calendario<sup>49</sup>.

I. Las importaciones de bienes o servicios, inclusive cuando sean temporales en los términos de la Ley Aduanera;

Para calcular el impuesto al valor agregado tratándose de importación de bienes tangibles, se considerará el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación.<sup>50</sup>.

---

<sup>48</sup> Artículo 1o. B.

<sup>49</sup> Artículo 1o. B.

<sup>50</sup> Artículo 27 L.I.V.A.

Tratándose de bienes que se destinen a los regímenes aduaneros de importación temporal para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila, para calcular el impuesto al valor agregado se considerará el valor en aduana adicionado del monto de las contribuciones y aprovechamientos en caso de que se tratara de una importación definitiva.

Que el valor de los bienes que reciban los establecimientos permanentes ubicados en México, de contribuyentes residentes en el extranjero, de la oficina central o de otro establecimiento del contribuyente ubicado en el extranjero, no podrá ser superior al valor en aduanas del bien de que se trate<sup>51</sup>.

j) En el caso de la Ley aduanera, podemos observar como se utiliza la palabra Valor en diferentes rubros, por ejemplo vemos como menciona el documento electrónico o digital, al respecto menciona que una vez recibido en el sistema electrónico aduanero tendrá pleno valor legal y probatorio<sup>52</sup>.

Los particulares que obtengan concesión o autorización para prestar los servicios de manejo, almacenaje y custodia de mercancías de comercio exterior, deberán cumplir con los lineamientos que determinen las autoridades aduaneras para el control, vigilancia y seguridad del recinto fiscalizado y de las mercancías de comercio exterior, al valor promedio de las mercancías almacenadas durante el año de calendario anterior, o bien celebrar contrato de seguro que cubra dicho valor<sup>53</sup>.

Las mercancías que ingresen al territorio nacional, o que se pretendan extraer por la vía postal, quedarán confiadas al Servicio Postal Mexicano, bajo la vigilancia y control de las autoridades aduaneras.

---

<sup>51</sup> Op.cit. XXII.

<sup>52</sup> Ley Aduanera Art. 6.

<sup>53</sup> Art 15.

Para los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, el Servicio Postal Mexicano deberá:

II. clasificar en arancel, valoración y determinación de créditos fiscales<sup>54</sup>.

El Fisco Federal responderá por el valor de las mercancías que, depositadas en los recintos fiscales y bajo la custodia de las autoridades aduaneras, se extravíen, destruyan o queden inutilizables por causas imputables a las autoridades aduaneras, así como por los créditos fiscales pagados en relación con las mismas.

El propietario de las mercancías extraviadas en un recinto fiscal, podrá solicitar a la Secretaría, dentro del plazo de dos años, el pago del valor que tenían las mismas al momento de su depósito ante la aduana<sup>55</sup>.

En al Art. 58 se menciona que para la reexpedición de mercancías de procedencia extranjera de la franja o región fronteriza al resto del país, las contribuciones se determinarán considerando el valor en aduana de las mercancías.

O bien quienes introduzcan o extraigan mercancías del territorio nacional para ser destinadas a un régimen aduanero, están obligados a transmitir mediante documento electrónico a las autoridades aduaneras la información relativa a su valor<sup>56</sup>.

Ahora bien cuando se habla de la base gravable del impuesto general de importación es el valor en aduana de las mercancías, salvo los casos en que la ley de la materia establezca otra base gravable<sup>57</sup>.

---

<sup>54</sup> Op. cit. Art. 21

<sup>55</sup> Op. cit. Art. 28

<sup>56</sup> Art. 59-a

<sup>57</sup> Art. 64 LA.

El valor en aduana de las mercancías será el valor de transacción de las mismas, salvo lo dispuesto en el artículo 71 de esta Ley.

Se entiende por valor de transacción de las mercancías a importar, el precio pagado por las mismas, siempre que concurren todas las circunstancias para ello.

#### K) El valor en materia civil

Valorizar y evaluar es una tarea ardua que se ha dejado en manos de los economistas, o de los expertos en la materia y poco estudiado por los juristas, generalmente cuando se trata de dar valor en materia civil, se refleja que se deja dicha tarea a especialistas en la materia, en gran parte del Código Civil refiere a peritos, como se puede observar la palabra valor debe ser un término analizado con mayor profundidad por los juristas.

Los juristas también tiene una tarea importante en este rubro, es decir podemos observar como tiene en sus manos la función de evaluar, por ejemplo, los daños ocasionados a una persona, patrimonial y extrapatrimonialmente, y a su vez compensar e indemnizar por el daño sufrido.

Tal como lo establece la Corte, dar una indemnización « justa e integral », si analizamos la tesis intitulada Daños Punitivos. Conceptualización de sus fines y objetivos<sup>58</sup>. Podremos observar que la resolución de la Corte referente a los daños punitivos, manifiesta que mediante la compensación del daño se alcanzan objetivos fundamentales en materia de retribución social.

---

<sup>58</sup>Décima Época, Registro 2006958, Primera Sala, Tesis Aislada, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 8, Julio de 2014, Tomo I, Civil, 1a. CCLXXII/2014 (10a.), Página: 142

Ahora bien, como daños punitivos se encuentra en primer lugar, el imponer a la responsable la obligación de pagar una indemnización, (cierta y en dinero) de tal forma que la víctima obtiene la satisfacción de ver sus deseos de justicia cumplidos.

Así, mediante la compensación, la víctima puede constatar que los daños que le fueron ocasionados también tienen consecuencias adversas para el responsable. (Posiblemente una tarea difícil por que se trata valorar cuestiones en ocasiones no sólo patrimoniales si no extrapatrimoniales).

Por otra parte, la compensación tiene un efecto disuasivo de las conductas dañosas, lo que prevendrá conductas ilícitas futuras. Así, dicha medida cumple una doble función, ya que las personas evitarán causar daños para evitar tener que pagar una indemnización (pecunaria) y, por otra, resultará conveniente desde un punto de vista económico sufragar todos los gastos necesarios para evitar causar daños a otras personas. A dicha faceta del derecho de daños se le conoce como "daños punitivos" y se inscribe dentro del derecho a una « justa indemnización ».

¿Pero qué considera la autoridad una justa indemnización?, de ello partirá el hecho que la misma autoridad tenga esa tarea extraordinaria de evaluar el daño causado, tanto moral como económico, con una justa indemnización, tomando ciertos elementos y poder atraer a los responsables a pagar los daños ocasionados en caso de una negligencia, o bien, a cubrir los gastos necesarios para que implique no se vuelva a cometer otro daño a un tercero.

En este punto es importante denotar que al analizar el daño moral, la negligencia cometida, por ejemplo, tenemos a una autoridad que al evaluar

las acciones cometidas y reflejarlas en un valor es decir en una indemnización justa, podremos observar como la función del Jurista sobrepasa esa tarea de evaluar todos estos rubros determinandolo en un monto cuantificable<sup>59</sup>.

La Corte menciona que si bien los intereses extrapatrimoniales no tienen una exacta traducción económica, ello no debe dar lugar a dejar sin reparación al afectado. Debido a que como manifiesta existen diferentes formas de valorar el quantum indemnizatorio. Al respecto manifiesta, que en nuestro derecho se ha evolucionado de aquella que imponía en la reparación del daño límites bien tasados o establecidos a través de fórmulas fijas, a la necesidad de su reparación « justa e integral ».

Así, puede afirmarse que el régimen de ponderación del quantum compensatorio depende de la conceptualización del derecho a una justa indemnización, de la visión que nuestra tradición jurídica adopta de la responsabilidad civil y, en particular, del deber de mitigar los efectos derivados del daño moral.

Se establece por la Corte que el daño moral tiene repercusiones tanto patrimoniales como extrapatrimoniales, las cuales a su vez pueden ser presentes o futuras. El carácter compensatorio del daño moral implica, por un lado:

- a) El valorar el tipo de derecho o interés lesionado, esto es, ponderar el aspecto cualitativo del daño, y por otro,
- b) Cuantificar sus consecuencias patrimoniales.

---

<sup>59</sup> Véase Anexo 3 amparo 30/2013.



A su vez, atendiendo a la literalidad del precepto ahora analizado y a la intención del legislador, en la determinación del quantum compensatorio también deberá valorarse el grado de responsabilidad de la parte demandada, así como el aspecto social del daño causado, esto es, la relevancia o implicaciones sociales que pueda tener el hecho ilícito.

Así, en la cuantificación del daño moral según la Corte deben ponderarse los siguientes factores, los cuales a su vez pueden calificarse de acuerdo a su nivel intensidad, entre leve, medio o alto. Dichos modalizadores permitirán establecer el quantum de la indemnización.

Conviene asimismo, mencionar que la Corte pide no confundir :

- 1) La valoración del daño con
- 2) La cuantificación de la compensación que le corresponde.

Pues tal como lo manifiesta reiterativamente la SCJN se trata de dos operaciones distintas, donde si bien interviene el tipo de daño causado, y la valoración de su gravedad, la compensación puede responder a factores que van más allá de la afectación cualitativa que resintió la Víctima.

Se considera ahora necesario analizar la noción de la « aduana », este término al igual que el término «Valor» tiene diversas connotaciones.

Son acertados los comentarios del ex Secretario General de la OMA Michael Danet, mismo que menciona que la aduana es una administración multifuncional por excelencia, y se encuentra en el centro del comercio internacional.

Asimismo, manifiesta que a pesar de que todos los países perciben derechos provenientes de la aduana, poco a poco son menos elevados, sucesivo al desmantelamiento tarifario.

Dicho desmantelamiento tarifario al que se refiere es la baja progresiva de los derechos de aduana hasta llegar a su desaparición, con vista a cumplir con los instrumentos otorgados por el GATT y por ende, la liberación del comercio en vía del desarrollo del comercio internacional. Sin embargo, podemos observar que si bien las tarifas pueden ir decendiendo, eso no implica que no existan diversas barreras no arancelarias que impliquen para un país en vía de desarrollo costos suplementarios difíciles a soportar que ellos frenen la exportación de sus fabricantes en la Comunidad Europea<sup>60</sup>.

Es importante hacer mención que para la gran mayoría de los autores, el término aduana está ligado principalmente en el ámbito fiscal y se refieren a este término por su alcance o importancia referente a la contribución de impuestos al comercio exterior, dejando de lado las funciones de dichas dependencias relacionadas con el control de las conocidas barreras no arancelarias.<sup>61</sup>

La función extra fiscal de la aduana, es aquella que está encaminada a la protección de los mercados y la incitación de los mercados. Para la gran mayoría de los países el derecho aduanero es una herramienta que sirve a proteger la agricultura, el comercio y la industria nacional<sup>62</sup>. Otra función es la económica, podemos observar como después de los sucesos del 2009, muchos Estados se apoyaron en la Fiscalidad para combatir la crisis

---

<sup>60</sup> En el Prefacio del libro del maestro Jean-Claude Martinez « Los derechos de aduanas deducibles, en contra del retorno al proteccionismo.

<sup>61</sup> Las barreras no arancelarias son aquellas referentes al control de entrada y salida de personas y objetos al País, así como, el cumplimiento de regulaciones y restricciones, ejemplo las Normas Oficiales Mexicanas, es un esquema de proteccionismo que no tiene que ver con aranceles o derechos.

<sup>62</sup> PONTES, Vieira Iure. Tesis en Derecho « El valor en derecho aduanero y fiscal », 2010. P. 16.

internacional, por ejemplo bajando las tasas de los impuestos. Sin embargo, no es la única función extra, también se puede observar que a partir de los sucesos del 11 de Septiembre de 2001, la aduana retomó la cuestión de seguridad como primer plano, en 2009 también se observa un golpe a los estados por enfermedades como el H1 N1, lo cual ha modificado la visión de la aduana en general enfocado en 3 rubros, el de seguridad, el de salud y el económico.

Sin embargo, muchos autores dan mayor importancia al rubro económico, podría ser debido a que ciertos autores afirman que el término «Aduana»<sup>63</sup> proviene de su origen árabe de la palabra *Divanum* que significa « La casa de donde se recogen los derechos », de ahí se le empezó a llamar *Diavana*, luego *Duana* y por último *Aduana*.<sup>64</sup> En francés se conoce por la expresión *Duane* y en México literalmente se traduce en *Aduana*.

En este orden de ideas, Pina Vara simplemente se refiere a esta como « la Oficina de gobierno encargada de la cobranza de los derechos que percibe el fisco por la exportación o importación de mercancías »<sup>65</sup>.

Se puede entender por aduana como el conjunto de actos y procedimientos con la finalidad de determinar la introducción de un impuesto

---

<sup>63</sup> Si bien se tiene una concepción errónea de aduana, pues lo primero que viene a la mente es pensar en una Oficina Pública, establecida generalmente en las costas, o fronteras para registrar, y cobrar los derechos que adeudan en el tráfico internacional, las mercancías que se importan o exportan tal como lo define la RAE, u otros diccionarios de derecho, sin embargo esta definición queda lejos ya de las funciones o ubicaciones que actualmente tiene la aduana, debido a que puede estar ubicada en un aeropuerto, o bien, en las ya conocidas garitas, mismas que no siempre están en frontera, dejando de lado la definición de oficina en las costas o las fronteras, y entrando a un campo nuevo de acepciones como lo son los depósitos fiscales, los almacenes fiscalizados, o bien las compañías de servicio postal internacional quienes ya cumplen internamente con funciones de aduana.

<sup>64</sup> CARVAJAL Contreras, Máximo. *Derecho Aduanero*. Porrúa. México 2009. P. 49.

<sup>65</sup> DE PINA Rafael, PINA DE VARA Rafael. Op. Cit. P. 64.

sobre los bienes importados o exportados, también se conocen así a los servicios que están a su cargo.

Para el maestro Efraín Polo Bernal es un término con un amplio sentido jurídico–administrativo, se le denomina así a las dependencias nacionales que intervienen en el tráfico de mercancías con el objeto de recaudar los tributos que gravan a ésta a su entrada o salida de un país determinado y de vigilar el cumplimiento de las disposiciones de carácter público o prohibitivas, así como el de las normas reglamentarias del comercio internacional<sup>66</sup>.

Si analizamos las definiciones anteriores se puede denotar como dentro de esa jerarquía de funciones de la aduana se encuentra en primer lugar el de recaudar las contribuciones (tributos), ya sea por la introducción de un impuesto o bien por la cobranza de los derechos que se perciben por la exportación o importación de mercancías el fisco.

Es importante mencionar que para poder cobrar o aplicar un impuesto, la aduana como una de sus principales funciones debe determinar el « valor en aduana », así como el valor comercial de las mercancías.

Ya desde tiempos remotos se conocía el impuestos en aduanas y se aplicaba el 2% al valor de las mercancías en la India, en Grecia y en Roma., en esta última se le conoció con el nombre de portorium pues fue el en puerto de Ostias donde se establecieron por primera vez.<sup>67</sup> Se dice que en un principio eran arrendadas en subasta pública y posteriormente formó parte de las tareas del Estado, siendo esta actividad del Estado hasta nuestros días.

El Consejo de Cooperación Aduanera hoy la OMA la define «como los servicios administrativos especialmente encargados de la aplicación de

---

<sup>66</sup>POLO Bernal, Efraín, Tratado sobre derecho aduanero, Código Aduanero, P. 337, citado por CARVAJAL Máximo, Derecho Aduanero. Porrúa. México 2009. P. 5

<sup>67</sup>CARVAJAL Contreras, Máximo. Las Aduanas en México, P. 100.

legislación relativa a la importación y a la exportación de mercancías y a la percepción de ingresos públicos provenientes de los derechos e impuestos que se aplican a las mercancías ».

El maestro Carvajal hace mención que es el órgano de la Administración Pública establecido por el Ejecutivo Federal, autorizado para controlar el comercio exterior con las limitaciones y prohibiciones que las leyes fijan a las mercancías<sup>68</sup> percibiendo los impuestos que se generen y regulando la economía nacional<sup>69</sup>.

La tarea extra fiscal, puede también consistir en incitar o no a la compra de ciertos productos, por ejemplo, la exención de ciertos pagos de impuestos, con fines relacionados con el medio ambiente, ejemplo de ello son los carro híbridos, en ciertos países como EU tiene incentivos fiscales, con la finalidad de reducir el CO2<sup>70</sup>.

Sin embargo, consideramos estas definiciones están lejos de la aduana moderna, en la que el Estado con la globalización y la apertura al mercado internacional ha abierto un nuevo rubro dentro de sus funciones, al evolucionar el Estado evoluciona la Aduana, nos parecen acertados los comentarios del maestro Witker denotando que existen dos factores que han transformado al estado Nacional y repercuten directamente en instituciones tales como la Aduana.

---

<sup>68</sup> Aquí es importante mencionar que el comercio internacional contemporáneo no solo hace referencia a las mercancías, sino también incluye los servicios. Al respecto vease Witker Jorge, en Introducción a la Valoración Aduanera de las Mercancías. Mc Graw Hill. México 1998.

<sup>69</sup> CARVAJAL Contreras, Máximo. Las Aduanas en México, P. 100.

<sup>70</sup> En Francia existe el pago de una tarifa por vehículos de motores que contaminan, la finalidad de ese pago es disuadir a los compradores de vehículos de gran motor, pues estos son lo que más contaminan el ambiente y tratar de reducir el CO2. Ver anexos.

Estos factores son los internos y los externos, los primeros mencionados por el maestro Witcker como «el crecimiento de la economía informal, las migraciones laborales entre países y regiones, por mencionar algunos y de los externos mencionando el comercio internacional de bienes y servicios.

Al respecto cabe rescatar 2 procesos que afectan e inciden en las nuevas funciones de la Aduana actual de cara a la globalización:

1. La revolución del conocimiento y emergencia de los servicios.
2. Los cambios cualitativos del comercio internacional actualmente.

Duhamel Serge, técnico de la Organización Mundial de Aduanas, al respecto señala de la problemática actual que viven las aduanas, dentro de esos aspectos nos menciona la tecnología como factor relevante a enfrentar para evaluar la mercancía. Palabras textuales refiriéndose que entre mayor tecnología mayor complejidad para poder valorar por parte de las autoridades aduaneras.

Esto sin contar con la emergencia de derechos de autor, bienes intangibles que vienen en la actualidad a dar a la aduana una nueva función y que de ahí nos preguntemos como valorizar este tipo de bienes, puesto que no podrán ser medidos con las mismas reglas que para un bien corporeo.

De ahí la pregunta el porqué de la expresión de « valor en aduana » ? y no valor ante la aduana, o bien el valor aduanero, como se puede denotar « valor en aduana » proviene de la expresión francesa « valeur en douane », o de la expresión inglesa « dutiable value »<sup>71</sup>. En nuestro idioma ha sido difícil encontrar una expresión similar, por lo que literalmente se traduce en « valor en aduana » de la mercancía y en ciertos países latinos también se

---

<sup>71</sup>ABAJO, Luis Miguel. « Despacho aduanero », Fundación Confemetal, Madrid. 2000. P. 48.

conoce como « el valor en aduana » de la mercadería <sup>72</sup>, o « el valor de aduana » de los bienes, algunos autores simplemente se refieren a la misma como «La valoración aduanera de las mercancías ».<sup>73</sup>

En este orden de ideas se puede demostrar como las diversas Leyes del País por mencionar algunas: la Ley Aduanera, el Código Fiscal de la Federación, o bien en la Ley de Comercio Exterior o en algunos otros textos nacionales o internacionales, como lo es el Acuerdo de la «OMC» no contienen una definición exacta del término «Valor en aduana».

Si analizamos la Ley Aduanera de nuestro País en su Art. 64 menciona la base gravable del Impuesto General de Importación es el « valor en aduana » de las mercancías, salvo en los casos en que la misma Ley lo establezca. Sin embargo, no se establece una definición de dicha expresión.

Como primer acto jurídico tenemos el de introducir mercancía del exterior al país, sobre dicha mercancía se debe pagar un Impuesto General a la Importación, del cual para poder obtener su base gravable, es decir la base sobre la cual calcular el impuesto se menciona debe ser sobre el « valor en aduana ».

En el párrafo segundo de ese mismo Art. menciona: el «valor en aduana » de las mercancías será el valor de transacción de las mismas, salvo lo dispuesto en el Art. 71 por esta Ley.

---

<sup>72</sup> Al respecto podemos dilucidar como la palabra mercadería es utilizada por La Escuela Interamericana de Administración Pública mencionando lo siguiente : Para el Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas las Aduanas son : los servicios especialmente encargados de la aplicación de la legislación relativa a la importación y a la exportación de las mercaderías y a la percepción de los ingresos públicos provenientes de los derechos e impuestos que se aplican a las mercaderías, citado por el maestro CARVAJAL Contreras, Máximo, « Derecho Aduanero », Porrúa. México 2009. P. 5

<sup>73</sup> El Doctor Jorge Witcker se refiere como La Valoración Aduanera de las mercancías, en su libro Introducción a la Valoración Aduanera de las Mercancías.

Como podemos ver la propia Ley menciona que « valor en aduana » será el valor de transacción de la mercancía, a menos que la Ley disponga lo contrario.

Debe entenderse por valor de transacción de las mercancías a importar, el precio pagado por las mismas, siempre que concurren todas las circunstancias a que se refiere el Art. 67 de esta Ley, y que éstas se vendan para ser exportadas a Territorio Nacional por compra efectuada por el importador, precio que se ajustará, en su caso, a lo que establece el Art. 65 de la misma Ley.

Lo hasta aquí expuesto, podemos denotar que por valor en aduana se entiende el valor en transacción, y por valor en transacción el precio pagado o a pagar por las mismas, sin embargo, podemos ver claramente que se hace alusión a Precio como sinonimo de Valor, por lo que a toda luz, podemos distinguir con ello una falta de claridad en la Ley.

Se entiende por precio pagado o el pago total que por las mercancías importadas haya efectuado o vaya a efectuar el importador de manera directa o indirecta al vendedor o en beneficio de éste.

Tal como se puede denotar, lo que se establecen en dichas normatividades son los supuestos sobre los cuales se gravarán los impuestos al comercio exterior, mencionando únicamente que será sobre el « valor en aduana» más no se menciona o se encuentra una definición específica del cual valor será tomado en cuenta para determinar dicho valor. Como se menciona anteriormente el valor tiene 2 sentidos, el sentido intrínseco y el valor en uso.

En relación al Acuerdo General de la « OMC », se puede encontrar una definición exacta de la expresión « valoración en aduana » mas no de la expresión « valor en aduana » como tal.



Cabe en este orden de ideas hacer mención que las palabras « Valor » y « Valoración » no deben entenderse como sinónimos, debido a que « Valoración » es un sinonimo de valuación, o justiprecio que es la fijación mediante un dictamen pericial del precio justo de una cosa, o bien el valor designado a una cosa representado por su precio<sup>74</sup>, es el procedimiento de la aduana para lograr determinar el valor.

Siendo que « Valoración» y « Valor » no son lo mismo, podemos entonces discernir de dichos términos, de acuerdo con la Real Academia Española valoración es la acción y el efecto de valorar, es decir, el procedimiento mismo para encontrar un valor.

« Valoración », son los métodos o procedimientos para estimar el valor de una cosa bajo su aspecto pecuniario, esto es para determinar su precio.<sup>75</sup>

Para poder vincular dicha valoración con la materia aduanera de manera acertada el autor González Bianchi, indica que bajo la expresión aduanera se está realizando una valoración efectuada a los efectos de la aplicación de la legislación tributaria aduanera.

De tal forma, que la finalidad sea establecer el cálculo de los tributos aduaneros cuyo hecho generador es la importación de mercancías<sup>76</sup>.

---

<sup>74</sup> Al respecto vease Valuación, en el diccionario de Derecho del Maestro Pina Vara Rafael, debido a que la palabra como tal no viene definida, Valuación la usa como sinonimo de Valoración y esta a su vez de Justiprecio, al final menciona que es el precio que corresponde, con una apreciación equitativa, al costo de producción y a la legítima ganancia o beneficio del productor, por lo que no cabría hacer sinonimos Valoración y Valor.

<sup>75</sup> GONZÁLEZ Bianchi, Pablo. "El valor en aduana, la valoración de las mercancías en el sistema GATT/OMC". Volumen 1. Universidad de Montevideo. Argentina, 2003. P. 30.

<sup>76</sup> Por mercancías debemos entender los bienes muebles corporales, por lo tanto quedan excluidos de la valoración aduanera los bienes muebles incorpóreos como aquellos que corresponden a derechos de propiedad industrial, derechos de autor, etc. Así como los servicios o actividades humanas que bajo ciertos aspectos podría considerarse que se exportan o importan.

Ahora bien, como aplicar el valor a la mercancía que ingresa en el país a los servicios que se prestan o a los bienes intangibles, debido a que en la materia aduanera no existe una definición exacta que diga como la autoridad administrativa pueda llegar a ese valor.

En este orden de ideas, las preguntas serían ¿cuál es el valor para la aduana? O cómo interpreta la aduana el valor de la mercancía? Se pueden abarcar diferentes tipos de valores? puede aplicarse ese valor en mercancías tangibles como en bienes intangibles? Es dicha noción suficiente para poder establecer la base gravable y aplicar las contribuciones correspondientes ?

Ejemplo: un cuadro de Gauguin tendrá el mismo valor que un cuadro de Picasso, dependerá del momento de su creación? o bien, de un valor intrínseco que denote más valor entre un cuadro u otro, se sabe que ambos pintores son famosos, se puede observar al no existir una definición exacta se carece de ese entendimiento que pueda dar sentido exacto al valor de la mercancía otorgado por la autoridad aduanera. En la subasta llevada a cabo el 12 de mayo de este año en Christies en Nueva York, se subastó una obra de Picasso en 179 millones de dólares, la obra del malagueño « Las mujeres de Argel », ha sido la obra de arte más cara subastada, considerada una de las obras mas relevantes del cubista<sup>77</sup>, ¿Qué es lo que delimita su valor ?.

Bajo estas circunstancias qué valor será el que la autoridad considerará para aplicar el impuesto correspondiente entre ambos cuadros?<sup>78</sup>

---

<sup>77</sup><http://www.eluniversal.com.mx/cultura/2015/un-picasso-el-mas-caro-de-la-historia-1099163.html>

<sup>78</sup> En la idea hipotética de tal caso debido a que ciertas obras de arte están exentas del pago de impuestos al comercio exterior tal como lo establece la fracción XIII del Artículo 61 de la Ley Aduanera en México que dice: Art. 61. No se pagarán los impuestos al comercio exterior por la entrada al territorio nacional o la salida del mismo de las siguientes mercancías: Fracción XIII. Las obras de arte destinadas a formar parte de las colecciones permanentes de los museos abiertos al público, siempre que obtengan autorización de la Secretaría.

La valoración aduanera se debe entender el conjunto de métodos y procedimientos aplicados por la administración aduanera para determinar el valor de las mercancías expresado en su precio en ocasión a la importación de las mismas, a los efectos de la aplicación de la tributación aduanera correspondiente.

Esta última reflejará el actual sistema de valoración previsto en el Código de Valoración del GATT<sup>79</sup> término tomando como se dijo anteriormente de la traducción literal de la expresión francesa « valeur en douane » equivalente a la base de imposición de los derechos arancelarios de importación.<sup>80</sup>

Para el maestro González Bianchi, el valor en aduana tiene relevancia en dos temas el primero de ellos la determinación de la obligación tributaria aduanera y por consiguiente en la regulación del comercio internacional de mercancías.

Por lo que en un primer aspecto debemos referirnos a las leyes internas como lo es nuestra Constitución, de donde emanan las obligaciones de los ciudadanos a contribuir en el gasto público, así como las leyes y los reglamentos que de ella emanan. Al respecto el artículo 31 fracción IV, nos menciona que son obligaciones de los mexicanos:

« Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes ».

---

<sup>79</sup> GATT Siglas correspondientes al título en inglés de “General Agreement Trade and Tax”

<sup>80</sup> HERRERA Ydañez, Rafael. “Valoración de mercaderías a efectos aduaneros”. Publicación del ministerio de Economía y Hacienda en España. 1988. P. 7. Citado por el maestro GONZÁLEZ Bianchi, Pablo. “El valor en aduana, la valoración de las mercancías en el sistema GATT/OMC.” Volumen 1. Universidad de Montevideo. Argentina, 2003. P. 33.

Y en un segundo aspecto la regulación del comercio internacional por lo que debemos referirnos a todos aquellos tratados internacionales, que firma nuestro Estado con la finalidad de establecer las bases de dicho comercio, así como, para establecer tasas preferenciales, o evitar la evasión o la doble tributación.

Aquí es importante aclarar que México al formar parte del GATT el 26 de noviembre de 1986, forma parte del más importante Código de Comercio Mundial.

En dicho Código se encuentra fundamentada el VA que son los impuestos que gravan el comercio internacional de mercancías. Y se trata de impuestos indirectos, ya que el monto del gravamen o parte de él, es trasladado al consumidor o usuario final.

Dichos impuestos pueden ser a la importación ó a la exportación. Cabe recalcar como menciona el maestro Witcker que en materia de exportación, es decir cuando exportamos mercancía para su venta o para su consumo, dicha mercancía se encuentra exenta de impuesto y restricciones, por lo que para efectos de valor carecen de importancia, por lo que a la exportación se considera el valor comercial, por lo que aplica sin problema al salir la mercancía del territorio.

El hecho generador del impuesto aduanero no solo constituye el simple hecho del paso de las mercancías a través de las fronteras del país; el hecho jurídico causante del tributo lo constituye el acto que de la vida económica representado por la introducción de mercancías extranjeras para uso o consumo definitivo en el país ; o en el envío de mercancías nacionales o nacionalizadas, para uso o consumo exterior.<sup>81</sup>

---

<sup>81</sup> Al respecto véase WITCKER, Jorge, Derecho Tributario Aduanero, Universidad Autónoma de México, 1999, P. 109. ISBN 968-36-7094-6, Biblioteca Jurídica Virtual UNAM.

En materia de importación, los impuestos aduaneros constituyen factores estratégicos en toda política de comercio exterior, pues ellos inciden en dos grandes vertientes<sup>82</sup>:

1. Regular los intercambios de mercancías y productos de origen extranjero, protegiendo o no la producción interna, de artículos idénticos o similares y
2. Conforman ingresos presupuestarios en el ingreso público captado anualmente por los Estados.

El autor Jorge Witker menciona que los tributos aduaneros forman parte de los aranceles o tarifas, y que su captación esta en relación directa con el lugar que las mercancías tengan en las nomenclaturas arancelarias o aduaneras. Este Sistema Armonizado, es un convenio que llevan a cabo los países pertenecientes a la OMC.

En materia de nomenclatura de productos, México sigue el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías « SA » Este es el lenguaje que se usa en materia aduanera sobre la mercancía, sirve para identificarlas, y de esa manera satisfacer las necesidades del comercio internacional.

Como es bien sabido, cada país tiene su propia lengua, sin embargo, el lenguaje en aduanas es único, entendido en cualquier idioma, pues son números como referencia a la mercancía.

Al respecto la OMC nos menciona que « es la nomenclatura internacional establecida por la OMA, basada en una clasificación de las mercancías conforme a un sistema de códigos de 6 dígitos aceptado por todos los países

---

<sup>82</sup> WITCKER, Jorge, « Introducción a la Valoración Aduanera de las Mercancías », Mc Graw Hill. México 1998. P. 1

participantes, estos pueden establecer sus propias sub-clasificaciones de más de 6 dígitos con fines arancelarios o de otra clase »<sup>83</sup> o pueden ser 8 dígitos llamado en nuestro país fracción arancelaria.

Por lo que las tarifas de importación y exportación en nuestro País se conforman de dos grandes factores:

- a) El sistema armonizado de clasificación de mercancías.
- b) Los impuestos o tributos al comercio exterior.

Por lo que una correcta clasificación de las mercancías de importación tendrá por consiguiente un impuesto o tributo aduanero adecuado y correcto.<sup>84</sup>

Un ejemplo de ello son los ventiladores, lo primero que viene a nuestra mente es un aparato que sirve para hechar aire y que se utiliza en tiempos de calor, sin embargo, la determinación de una fracción arancelaria va mucho más allá de dicho concepto, un ventilador puede ser el antes citado, o bien puede ser un ventilador de un carro, un ventilador de techo, un ventilador para fabricas etc.

El tributo aduanero se estructura en dos elementos, el primero de ellos la alícuota misma que puede ser monetaria o en un porcentaje, y el segundo la base de cálculo que puede ser en cantidades físicas<sup>85</sup> o bien en forma de valor o precio<sup>86</sup>.

---

<sup>83</sup> Vease OMC, en México son de 8 dígitos con fines arancelarios.

<sup>84</sup> BERR, Jean Claude y TREMEAU, Henri. "Le droit douanier". 9a. Edición, Económica editorial. París. 1988 citado por WITKER, Jorge. "Derecho tributario aduanero". Universidad Nacional Autónoma de México. México. 1999. P. 144.

<sup>85</sup> Estas cantidades por lo general son llevadas a cabo mediante kilos, litros, metros cúbicos, libras pulgadas etc.

<sup>86</sup> Se fija el valor en función del valor o precio que tenga la mercancía importada, podemos encontrar tarifas como CIF (Costo-seguro, flete), FOB (precio libre a bordo), valor factura, valor aduanero, precios oficiales, etc.

Por lo que el tributo o impuesto aduanero se puede resumir en el resultado de la alícuota (porcentaje) por la base del cálculo (valor en aduana de la mercancía).

$$\text{IMPUESTO ADUANERO} = \text{ALÍCUOTA} * (\text{VA})$$

$$(\text{VA}) = (\text{VC} + \text{INC})$$

De la base de cálculo surgen los impuestos aduaneros y los aranceles en general. Los cuales pueden ser específicos y ad valorem o mixtos.

En nuestro País se utiliza mayoritariamente los impuestos ad valorem.<sup>87</sup>

Los tributos o impuestos específicos son los que gravan las mercancías de acuerdo a su peso, cuenta, medida y se expresan en una suma en moneda nacional, por ejemplo: en la Tarifa de importación Estados Unidos de Norteamérica, en materia de calzado, la fracción 6402.19.70 exhibe un impuesto específico de 0.90 dólares por par con precio mayor a 6.50 dólares, pero menor a 12.<sup>88</sup>

En los tributos ad valorem la alícuota se expresa bajo la forma de un porcentaje y la base de cálculo o base gravable esta representada por el valor o precio de la mercancía importada.<sup>89</sup>

---

<sup>87</sup>Los tributos ad valorem la alícuota se expresa abajo la forma de porcentaje la OMC determina la forma de determinar la base de cálculo o base gravable. Los tributos específicos son los que gravan las mercancías de acuerdo con su peso, cuenta y medida, por ejemplo un par de zapatos. El tributo mixto cuando un mismo producto está sujeto simultáneamente a un impuesto específico y a otro ad valorem. WITKER, Jorge. "Derecho tributario aduanero". Universidad Nacional Autónoma de México. México. 1999. P. 45.

<sup>88</sup> WITCKER Jorge, Op. Cit. P. 2

<sup>89</sup> Al respecto la OMC menciona que no deben decretarse precios oficiales o precios mínimos por los países importadores, sino ajustarse a los precios reales.

Un ejemplo en la misma fracción 6402.19.70 exhibe un 20% sobre el valor en aduana.

$$\text{IMPUESTO ADUANERO} = \text{ALICUOTA} * (\text{VA})$$

$$\text{IMPUESTO ADUANERO} = 20\% * (\text{VA}) \text{ (en el caso de 6402.1970 a 20\%)}$$

En el caso de los tributos mixtos es una combinación de ambos, por ejemplo, misma fracción 6402.19.70 con un tributo ad valorem de 20% sobre el VA más un tributo específico de \$100 pesos por cada par de calzado.

La OMC menciona lo siguiente :

El proceso de estimación del valor de un producto en aduana plantea problemas a los importadores que pueden ser tan graves como el derecho real aplicado. El Acuerdo de la OMC sobre Valoración en Aduana tiene por objeto establecer un sistema equitativo, uniforme y neutro de valoración en aduana de las mercancías: un sistema que se ajusta a las realidades comerciales y que prescribe la utilización de valores arbitrarios o ficticios. El Comité de Valoración en Aduana del Consejo del Comercio de Mercancías se ocupa de la labor realizada en la OMC en la esfera de la valoración en aduana.<sup>90</sup>

Ante tal declaración cabría preguntarnos :

Pues estamos ante una aceveración que la OMC debe demostrar en la práctica. Y tal como se puede dilucidar dicha práctica no siempre ha sido fácil en su aplicación, pues si observamos a detalle como el valor en aduanas ha sufrido diferentes etapas a través del tiempo, podremos denotar como dicha noción ha sido controversial desde sus inicios.

---

<sup>90</sup> [https://www.wto.org/spanish/tratop\\_s/cusval\\_s/cusval\\_s.htm](https://www.wto.org/spanish/tratop_s/cusval_s/cusval_s.htm)



## **II. Antecedentes de una noción controversial.**

El principio primordial de los países, los comerciantes, los técnicos y estudiosos de los problemas aduaneros fue la de uniformar los criterios que sirvieran para determinar el valor de las mercancías en materia aduanera.

Por ello era indispensable la adopción de una definición de «valor en aduana » que permitiera evaluar todas las mercancías gravadas con impuestos ad-valorem, y que dicha definición fuera usada por el mayor número de países con la finalidad de lograr dicha uniformidad al momento de evaluar las mercancías<sup>91</sup>.

Fue en 1927 cuando la Sociedad de Naciones convocó en la ciudad de Ginebra a diversas conferencias de carácter económico, de cuyo resultado fue la declaración de contar con una definición internacional de « valor », con la finalidad de evitar en lo posible métodos arbitrarios utilizados por ciertos países para evaluar las mercancías.

Fue hasta 1947 en Ginebra, cuando la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Empleo, adoptaron los principios internacionales en materia de evaluación de mercancías de comercio exterior, mismas que fueron plasmadas en el Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio conocido por sus siglas en inglés GATT **(A)**

Posterior a la creación de dicho Artículo VII del GATT, la Unión Aduanera Europea con sede en Bruselas, realizaron estudios tendientes a la realización de una definición de valor con fines aduaneros<sup>92</sup> **(B)**

---

<sup>91</sup> CARVAJAL Contreras Máximo. El concepto del valor en el Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio y en la Ley Adunera. P. 38. Acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la U.N.A.M. [www.juridicas.unam.mx](http://www.juridicas.unam.mx).

<sup>92</sup> Op. cit p. 39

De 1973 a 1979, en la ronda denominada Tokio, se unifican definiciones adoptadas por el GATT en su Art. VII y la del Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas<sup>93</sup>, dando resultado a una nueva definición adoptada en el Código de conducta de dicho tratado, tratando de armonizar 2 conceptos de valor, el valor real y el valor normal o teórico surgido de un contrato ideal, a la cual se le denominó la Noción de valor de transacción **(C)**

#### **A. Una noción positiva del valor**

Esta definición de valor tiene su fundamento en el Artículo VII del Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio, suscrito por 23 países en la ciudad de Ginebra en 1947.

Por lo que fue indispensable de obtener una NOMENCLATURA DE PRODUCTOS SH por sus siglas en inglés, en México SA<sup>94</sup>, y un acuerdo internacional entre los países socios al GATT, a fin de asegurar que todos los países socios aplicarán las mismas reglas.

Los 23 países se comprometieron a cumplir con los siguientes principios: «los valores aduaneros deben ser valores efectivos, ni arbitrarios, ni basados en el valor de las mercancías de origen nacional».

El Artículo VII denominado Valoración en Aduana, establece que las partes contratantes reconocen la validez de los principios generales establecidos en los párrafos siguientes de este artículo, y se comprometen a aplicarlos con respecto a todos los productos sujetos a derechos de aduana o a otras cargas o restricciones impuestas a la importación y a la exportación basados en el valor o fijados de algún modo en relación con éste.

---

<sup>93</sup> A partir de 1994 denominada OMA Organización Mundial de Aduanas.

<sup>94</sup> El sistema armonizado consta de Códigos, cada código esta compuesto de 6 dígitos.

Las partes contratantes podían pedir a las partes contratantes que les informen acerca de las medidas que hayan adoptado.

El valor en la aduana de las mercancías importadas deberían de basarse en el valor real de la mercancía importada a la que no aplique el derecho de una mercancía similar y no en el valor de una mercancía de origen nacional, ni en valores arbitrarios o ficticios.

El valor real debería ser el precio en tiempo y lugar determinados por la legislación del país importador, las mercancías importadas u otras similares son vendidas u ofrecidas para la venta en el curso de operaciones comerciales normales efectuadas en condiciones de libre competencia.

El precio que haya de tenerse en cuenta debería referirse uniformemente a) cantidades comparables o b) cantidades fijadas de una manera por lo menos tan favorable para el importador como si se tomarán el volumen más considerable de estas mercancías que haya dado lugar efectivamente a transacciones comerciales entre el país de exportación e importación.

Cuando fuera imposible determinar el valor real el valor debería basarse en el equivalente comprobable que se aproxime mas a dicho valor.

Dentro de los principios de dicho valor positivo se encuentra :

En cuanto a la base de valoración debía ser establecido con base al valor real de la mercancía importada a la cual se aplican los derechos, o de una mercadería similar y nunca sobre el valor de la mercancía de origen nacional ni sobre valores arbitrarios o ficticios<sup>95</sup>. Cuando no fuera posible

---

<sup>95</sup> ART : VII 2 a.

determinar el valor real de conformidad con lo establecido, el valor aduanero debera basarse en el equivalente que más se aproxime a dicho valor<sup>96</sup>.

La aplicación de las reglas de evaluación debe ser uniforme, imparcial, equitativa y susceptible de revisión o rectificación por tribunales judiciales, arbitrales o administrativos Art. X 3.

La noción positiva tradicional acepta sin crítica el precio contractual de ventas –factura comercial-, que presenta la ventaja de la simplicidad administrativa, sin embargo, en un sistema ad-valorem representa inconvenientes desde el punto de vista fiscal y económico. Desde el punto de vista fiscal estimula al fraude en la declaración del precio, con el fin de evadir el impuesto, sobre todo en casos donde se aplican tarifas con gravámenes elevados.<sup>97</sup>

En ciertas condiciones se aplican normas y criterios complementarios, corrigiendo los desvíos de los precios, mediante condiciones hipotéticas para la operación y el empleo de métodos para la valoración, concentra su evaluación aduanera en la investigación en el precio real de la venta de la mercancía, o en la imposibilidad de la determinación del precio efectivo de la mercancía misma, mediante una mercancía similar<sup>98</sup>.

## **B. Una noción teórica del valor**

La noción teórica de valor se basa o esta centrada en el valor normal de las mercancías, conocida como la definición de Bruselas.

---

<sup>96</sup> ART. VII 2 c.

<sup>97</sup> Al respecto véase Carvajal Contreras Máximo. El concepto del valor en el Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio y en la Ley Aduanera. P. 43

<sup>98</sup> CARVAJAL Contreras Máximo. El concepto del valor en el Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio y en la Ley Aduanera. P. 43

La definición del valor en Bruselas, fue resultado del grupo de trabajo para la Unión Aduanera Europea, en 1947. Tomaron como principios los fundamentos del GATT<sup>99</sup>, así como las desventajas que la noción positiva a criterio de los técnicos de Bruselas consideraban.

Esta definición de valor privilegió las mercancías y rigió de 1950 a 1979, en la cual se buscaba por diversas medidas imponer operaciones mercantiles autónomas y transparentes, lejos de las vinculaciones y de los precios de tranferencias<sup>100</sup>.

La definición de valor teórico entró en vigor en 1953, objeto de un tratado internacional, regulado por el Comité del Valor y que funciona dentro del Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas<sup>101</sup>.

Los principios subyacentes en la definición de Bruselas impusieron a los Estados a que no deben tomar como base el valor de las mercancías importadas de mercancías idénticas hechas en el mercado interno del importador.

Pero era una prohibición que afectaba directamente al American Selling price o Sistema de Precio de Venta Americano (ASP). Por ejemplo: el precio de ciertos productos químicos importados a Estados Unidos, para calcular los derechos de aduana, no era comparable con productos o mercancías exportadas pero eran comparadas con productos fabricados por productores de Estados Unidos.

---

<sup>99</sup> Hoy la OMC.

<sup>100</sup> Witcker, Jorge. La valoración en aduana. P-. 147

<sup>101</sup> Actualmente la OMA Organización Mundial de Aduanas.

El GATT prohíbe expresamente este tipo de evaluación, pues debe estar en lo mayor posible en el «valor real de los bienes importados y no sobre el valor de los productos de origen nacional o en valores arbitrarios o ficticios».

Esta definición se creó con la idea de evitar, por una parte, que ciertos países miembros del GATT se encontraran tentados a adoptar una definición del valor que llevaría a la sobreprotección de su economía y por otra parte, engañar a los operadores en la subevaluación.<sup>102</sup>

Con este método, se determinó un precio normal del mercado, definido como el precio que un producto alcanzaría «en una venta en condiciones de plena competencia entre un comprador y un vendedor independiente» para cada producto; la Ley entonces se calculó sobre la base de este precio.

Las desviaciones de este precio no se tuvieron en cuenta cuando el valor declarado fue mayor que el valor contenido en las listas. Una desviación hacia abajo fue tomada en cuenta sólo en la medida de un 10%-diez por ciento. Los Productos nuevos o raros a menudo no incluidos en las listas, hicieron la determinación del precio normal<sup>103</sup>difícil.

Toda vez que Estados Unidos nunca se adhirió a la definición del valor de Bruselas. Estaba claro que se necesitaba una forma más flexible y un método de evaluación uniforme que permitiera una armonización de los sistemas de todos los países.

---

<sup>102</sup> Con la finalidad de permitir a las autoridades aduaneras de sustituirla por su propia evaluación.

<sup>103</sup> Según el artículo 1 de la definición de la Convención de Bruselas sobre el valor en aduanas, para la aplicación de derechos de aduanas ad valorem, el valor de los productos o mercancías importadas para consumo es el precio normal.

Los países que no habían firmado el Convenio de Bruselas representaban el 60% de las ventas comerciales internacionales<sup>104</sup>.

El sistema americano debía admitir que Ley Aduanera dejara que la valoración de mercancías fuera llevada a cabo por los operadores económicos capaces de practicar relaciones privadas, ambos pueden tener influencia en el precio: el vendedor puede en efecto consentir sus diferentes tipos de descuentos<sup>105</sup> o condiciones ventajosas de venta en consideración que el comprador se compromete a pagar los costos que normalmente son parte del vendedor<sup>106</sup>.

Los acuerdos que también se podían esperar es que el comprador pagará regalías al vendedor por el pago de los derechos de una marca o patente. En última instancia, entre un comprador y un vendedor bajo el mismo grupo internacional de empresas<sup>107</sup>, la fijación de precios podía incluso tener ninguna relación con la realidad, llevándose a cabo en la práctica precios de transferencia<sup>108</sup> en las empresas multinacionales, incluso teniendo a sobrevalorar ciertos productos para repatriar fácilmente los beneficios de una empresa del grupo.

---

<sup>104</sup> Países que no firmaron la Convención de Bruselas : Los Estados Unidos, Australia, Canadá, Sud África y Nueva Zelanda, es decir un 40 % de los países que no firmaron la Convención y que inclusive se encontraban los países desarrollados más importantes.

<sup>105</sup> Rabais en francés o descuento realizado sobre el precio de una mercancía, el monto de una factura, por cantidad, por pago anticipado, etc.

<sup>106</sup> Los costos tales como la campaña publicitaria, el mantenimiento de un stock de repuestos, servicio post-venta, etc.

<sup>107</sup> Empresas, entre ellas como matriz y su filial.

<sup>108</sup> En relación con los precios de transferencia el Maestro Cozian menciona : que en su gestión fiscal un grupo procura aumentar los beneficios de un establecimiento situado en un Estado con pocos impuestos reduciendo correlativamente a los que pagarían en Francia u otros países. Se puede jugar para esto con los precios de transferencia con los intercambios de bienes y los servicios. Las técnicas son conocidas: venta a precio insuficiente o compra a precios excesivos; tasas excesivas, ó incluso para servicios ficticios, prestamos sin interés, abandonos injustificados de créditos, cargas no repartidas o mal repartidas.

El precio normal, es decir, el precio atribuido a los bienes, en el momento donde los derechos de aduana se convierten en pagaderos durante una venta en condiciones de plena competencia entre un comprador y un vendedor independiente uno del otro, ésta era la base en que se basó la definición del valor de Bruselas, esta definición invitó a las administraciones aduaneras a buscar la valoración de bienes producidos por las propias partes interesadas ¿Cuál era el precio normal de estos bienes?.<sup>109</sup>

Cabe señalar que este texto fortaleció las administraciones aduaneras para hacer caso omiso a la voluntad expresada por los operadores de comercio, así como varias oportunidades tales como el ajuste de los costos de desplazos, buscar el justo precio etc. por lo tanto, la definición de Bruselas fue reemplazada por un nuevo sistema del objeto de evaluación generalizada del acuerdo en Tokio. Tras el fracaso en la Ronda Kennedy, se negoció un acuerdo paralelo durante la ronda de Tokio bajo el nombre de «Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del GATT»<sup>110</sup> ; incluyéndose en la Ronda Uruguay para ser incorporado en el Acta final de Marrakech con complementos especiales para los Países en Desarrollo.

Este nuevo Convenio sobre valoración en aduana, ha sido ratificado por los Estados Unidos, pero no por la mayoría de los países en desarrollo que

---

<sup>109</sup> MOUSSERON Jacques, Raynard, FABRE Regis, PIERRE Jean-Luc, « Derecho de comercio Internacional », Editorial Juris-Classeurs Manuels, 3e. Edición, 2003, p. 140 : cite a C. BERR « El Valor en aduana y el derecho común » Mélanges A Jauffret, 1974, p. esta condición de venta comercial efectuada dentro de las reglas de plena competencia se cumple cuando el pago del precio es la única prestación efectiva del comprador y que el precio acordado no está influenciado por la relación comercial, financiera o de otro tipo contractual lo que podría existir aparte de los creados por la propia venta : ventas internacionales realizadas en el marco de distribución de concesiones o en la relación entre una empresa matriz y sus filiales que se puede caracterizar por descuentos u otras ventajas .

<sup>110</sup> Comunmente llamado Código de Valoración en Aduana. O sistema de valoración en aduana de la OMC.



han decidido no adherirse a un sistema en el que se arriesga una disminución en los recursos obtenidos en sus aduanas.<sup>111</sup>

Como principios generales:

1. El valor aduanero debe ser establecido según los principios simples y equitativos, que no se opongan a la práctica comercial.
2. La noción valor debe ser fácil comprensión, tanto para el importador como para la administración aduanera.
3. En cuanto al sistema de evaluación no debe constituir un obstáculo para el rápido despacho de las mercancías en las Aduanas.
4. En cuanto a la evaluación aduanera debía basarse en la medida de lo posible en los documentos comerciales.

Las controversias que se originen entre el declarante del valor y la administración aduanera, deben resolverse mediante procedimientos simples y rápidos equitativos e imparciales.

Las limitaciones <sup>112</sup> es la inexistencia de una venta efectiva, la necesidad del recurso al precio de la mercancía similar lo que puede tener en la práctica aceptación menos restricta, distanciando el valor aduanero del valor comercial de la mercancía efectivamente importada.

La inexistencia en muchos casos de una mercancía similar para término de comparación, lo que obliga a una investigación en el mercado interno del país exportador, de realización difícil y con resultados dudosos.

---

<sup>111</sup> C. BERR, H. TREMEAU « Introducción al derecho aduanero», p. 22 dice «en los países en desarrollo, los ingresos provenientes de las aduanas constituyen la parte más importante de su ingreso fiscal».

<sup>112</sup> CARVAJAL Contreras, Máximo. El concepto del valor en el Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio y en la Ley Aduanera. P.47

La noción teórica ignora la operación de hecho, expresada en el indicativo y adopta como norma de valoración una operación hipotética, expresada por el condicional fundamentalmente en la noción teórica del valor.

El precio por el cual sería vendida, en las condiciones establecidas por la definición, puede según ser siempre determinada, en todos los casos, aún cuando la mercancía no es objeto de venta o es vendida en otras condiciones previstas, el precio por el cual debe coincidir con el precio efectivo de transacción. Si no fue vendida, o si lo fue en otras condiciones habría datos suficientes precisos para establecer el precio por el cual la mercancía sería vendida en las condiciones recomendadas, o teniendo en cuenta los elementos históricos y el precio por el cual ella podría ser vendida.

La noción teórica tiene como base el precio probable de la mercancía y su determinación consiste en último caso en la investigación del precio efectivo o probable de la venta.

Desvincula jurídicamente el valor para fines aduaneros de los precios practicados en las transacciones concretas permitiendo mayor libertad en el proceso de valoración para recurrir a cualquier medio de investigación para establecer el valor presumible de la mercadería.

Elementos de la noción teórica, el elemento precio, es de carácter positivo o teórico de la definición y establecen condiciones de competencia que deben ser consideradas en la evaluación para fines aduaneros.

El grado de subjetividad pueden conducir a diferentes estimativas de precios afectando el nivel de tributación.

El Artículo VII del GATT era considerado excesivamente general y dejaba a cada país un margen muy amplio para estructurar su sistema de

valor<sup>113</sup>, por lo que fue necesario crear una noción con base en las dos nociones de valor anteriores.

### **C. El valor positiva-teórica del valor**

El valor de la noción como transacción se llevó a cabo en la Ronda de Tokio, en 1973 se ratifica la Declaración de Tokio, en el que varios países en desarrollo se opusieron.

Las principales objeciones de los países en desarrollo fueron:

- Tener que aceptar como base para determinar el « valor en aduana» el valor de transacción, incluso cuando el importador mostró que el valor declarado se estimó en relación con otros valores establecidos,

- El comercio entre empresas relacionadas,

- Pidieron tratado especial y diferenciado, y en especial la necesidad de asistencia técnica para la aplicación de nuevos conceptos de valor y la concesión de un período de adaptación a determinadas disposiciones.

A raíz de estas objeciones, el texto del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII y el Protocolo del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT fue firmado por los países en desarrollo y desarrollados.

El Código de Valoración o el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, firmado en 1979, estableció un conjunto de normas para la evaluación positiva costumbres basadas en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas. Basado en el « valor de transacción », este código tiene como finalidad proporcionar un sistema equitativo, uniforme y neutral y

---

<sup>113</sup> Íbidem. P.58.

se ajusta a las realidades comerciales para la valoración de las mercancías a efectos aduaneros.

Consumada la Ronda Uruguay en 1995, y revisados y ampliados los Código de Conducta del GATT- OMC se publicó el Código de Valoración de la OMC, misma que México incorporó en 1995.

El Convenio de Tokio ha eliminado el concepto de valor en aduana, se enfoca simplemente en desarrollar métodos de evaluación, sin ser capaz de crear un concepto global.

Es decir que se llega a un concepto de valoración en aduanas sin tener una definición exacta del valor de las mercancías, llegando a ese valor a través de métodos en cascada determinado por dicho Acuerdo.

Como un acuerdo independiente, el Código de Valoración de la Ronda de Tokio fue firmado por más de 40 partes contratantes.

Los países en desarrollo como Argentina, Brasil y la India, se han adherido al Acuerdo, pero solicitaron que su aplicación fuera con un período de transición de 5 años.

El Acuerdo establece que cuando el «valor en aduana» no puede determinarse utilizando el valor de transacción, se determine usando uno de los siguientes métodos.

Otros métodos de evaluación:<sup>114</sup>

1) Valor de transacción de mercancías idénticas

---

<sup>114</sup> Es el mismo porcentaje de utilización de cada método, y según la administración utilizara el más adecuado.

2) Valor de transacción de mercancías similares

3) Valor deductivo

4) Valor calculado

5) Método de último recurso.

Métodos de evaluación mencionados deben utilizarse en el orden en el que aparecen en el Acuerdo.

Hay algunas limitaciones para su aplicación. Por ejemplo, la venta no debe contener restricciones sobre la concesión o utilización de los bienes, a menos que se afecten sustancial

La venta o el precio no deben estar sujetas a ninguna condición o contraprestación cuyo valor no pueda determinarse<sup>115</sup>.

Este acuerdo estableció dos comités, uno para su interpretación y su administración<sup>116</sup>, el otro puramente técnico<sup>117</sup>, para estudiar y hacer propuestas para mejorar su funcionamiento.

En la OMC, es el Comité de Valoración en Aduana del Consejo del Comercio de Mercancías C.C.M., que es responsable del trabajo sobre Valoración en Aduana. El acuerdo establece un sistema de evaluación que tiene principalmente bases de « valor en aduana» de los impuestos sobre el valor de transacción de las mercancías importadas<sup>118</sup>, es decir, el precio

---

<sup>115</sup>Si el vendedor establece el precio de los bienes importados, que depende de la condición de que el comprador adquiera también cierta cantidad de otras mercancías determinadas.

<sup>116</sup> El Comité sobre valoración en aduanas del comercio de las mercancías.

<sup>117</sup> El Comité técnico de evaluación en aduanas de la OMA.

<sup>118</sup>Más del 90 % del comercio se valora actualmente sobre la base del método del valor de transacción, los ajustes de precios basados en datos objetivos y cuantificables. El Acuerdo ofrece a las empresas los métodos más predecibles, estables y transparentes, y facilitan el

realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, con ciertos ajustes.

De acuerdo con una decisión ministerial de la Ronda Uruguay sobre ello, la Administración de Aduanas tiene el derecho de solicitar información adicional si tiene razones para dudar de la exactitud del valor declarado de las mercancías importadas. Si, después de recibir una explicación más detallada, todavía se duda razonablemente, podrá estimar que el «valor en aduana» de las mercancías importadas no puede determinarse sobre la base del valor declarado.

El «valor en aduana» de acuerdo con la OMC « es un régimen aduanero aplicado para determinar el « valor en aduana» de las mercancías importadas. Si el tipo de derecho es ad valorem, el « valor en aduana» es esencial para determinar la cantidad de derechos pagados sobre un producto importado.

En la OMA, es el Comité Técnico de Valoración en Aduana<sup>119</sup>, que se encarga de las tareas de carácter técnico con la valoración de los bienes.

Dado el Convenio de Tokio, el Plan Estratégico establece metas de la OMA de manera objetiva<sup>120</sup>, dentro del dominio prioritario que constituye la

---

comercio internacional al tiempo que garantiza el cumplimiento de las leyes y reglamentos nacionales.

<sup>119</sup>Como parte de su trabajo, el Comité Técnico de Valoración en Aduanas se reúne dos veces al año para garantizar que el Acuerdo GATT se interprete y aplique de manera uniforme técnicamente. La OMA organiza talleres y seminarios para los miembros que soliciten asistencia, incluyendo en la gestión técnica y el control de valor.

<sup>120</sup>Estos tres objetivos son: ayudar a los países miembros menos desarrollados y los países miembros en desarrollo para aplicar plenamente el Acuerdo de Valoración de la OMC; alentar a los Miembros a interpretar y aplicar el Acuerdo de Valoración uniforme, previsible y transparente; asegurar que los miembros cumplan con los principios del Acuerdo de Valoración de la OMC a través de la aplicación de los métodos de trabajo.

puesta en obra y la aplicación del Acuerdo de la OMC sobre la evaluación por sus miembros<sup>121</sup>.

El Comité Técnico acordó que las administraciones miembros deben disponer del marco jurídico y administrativo para la aplicación efectiva del Acuerdo de la OMC sobre la evaluación<sup>122</sup>.

Por lo que se tratará de demostrar como El Código de Valoración que establece un valor en aduana conforme al sistema conocido como Valor de Transacción, que si bien es una noción que fué creada con la intención de establecer criterios sencillos y equitativos, como se podrá denotar es una noción cuya interpretación la hace controversial **PRIMERA PARTE (I)**, debido a que si no se cumplen con todos los requisitos que marca la ley, la autoridad deberá valorar la mercancía conforme a diversos métodos que deben aplicarse en forma de cascada y que tal como de demostrará tiene una difícil aplicación por parte de la Autoridad y de los países miembros de la OMC **SEGUNDA PARTE (II)**.

---

<sup>121</sup>Actualmente los países que aplican el acuerdo representan cerca del 70% del comercio mundial.

<sup>122</sup>Este marco consiste en 1) un marco de apoyo legislativo para facilitar la presentación de los estados exactos y veraces de importancia, 2) un régimen de sanciones globales para abordar el caso de incumplimiento y para alentar el cumplimiento legislación voluntaria, 3) un marco jurídico que el importador de un derecho de apelación, 4) las políticas y procedimientos que rigen el tratamiento de las cuestiones de valoración y cumplimiento legal, 5) un capacidad administrativa y técnica, 6) estrategias para determinados sectores (el sector informal, por ejemplo) Comercio y 7) los acuerdos de colaboración con empresas.

**PRIMERA PARTE.**  
**INTERPRETACIÓN CONTROVERSIAL DE LA NOCIÓN DEL VALOR**  
**DE LA ADUANA**



Como se expone en la Introducción estamos ante diversas o múltiples definiciones de Valor y Valoración, y tal como se puede evidenciar no existe una definición jurídica de la palabra Valor, solo se observan un conglomerado de conceptos que tratan de definir dicho noción, tanto en diversas materias como en la materia aduanera, dichas definiciones carecen de sentido jurídico tal como lo menciona el Dr. Iure Pontes Vieira, es decir, no existen reglas ni parámetros que rijan el valor de los bienes y servicios.

El valor en materia aduanera forma parte de ese conglomerado de múltiples definiciones, por lo que en búsqueda de una definición la OMC antes GATT realizó conferencias con varios países con la finalidad de encontrar una noción que pudiera dar respuesta a la demanda del comercio exterior, de ello se observa una transición de dicha noción del Valor Teórico al Valor de Transacción, esta última se considera fué el parteaguas de la nueva noción del « valor en aduana », radicado en que el valor se refiera al « precio realmente pagado o por pagar » por las mercancías cuando estas se venden para su exportación al país de importación, para ello se debe ajustar de conformidad con lo dispuesto al artículo 8 del Código de Valoración, por lo que se deja una tarea de difícil interpretación **Capítulo (I)**, y que de no cumplirse deberán apartarse de dicho valor de transacción para tomarse diversos métodos secundarios **Capítulo (II)**.

## **CAPITULO I. Una noción del valor según el método de transacción.**

El maestro González Bianchi nos menciona que el valor del primer método es el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías, en una venta de mismas.

Dos son los elementos fundamentales para que se tome en cuenta el valor en transacción :

- a) Que estén añadidos ciertos elementos mencionados en el artículo 8 y si no lo están que puedan ajustarse con dichos elementos.
- b) Que se den las circunstancias que menciona el artículo 1, los cuales son casos enumerados de manera negativa, cuyo acontecimiento del mismo excluye la aceptación del valor de transacción.

Del mismo modo, el hecho de que el vendedor puede estar interesado en la reventa de productos, cesión o utilización por el comprador va a excluir la aplicación del valor de transacción. Por último, no puede aceptarse el valor de una transacción entre comerciantes vinculados, ya que el vínculo entre ellos tiene un impacto en los precios.

A toda luz, el principio que debería prevalecer es el de aceptar las decisiones de los vendedores y los compradores, en orden a la formación de sus precios, considerándolos como base del « valor en aduana ».

Sin embargo, es una tarea ardua debido a que como menciona el maestro González Bianchi, este valor debe tomarse en cuenta en mercancías, que aún llegando del mismo lugar, al mismo tiempo, de la misma expedición, pueda no tener el mismo valor.

De acuerdo con el valor en transacción mencionado, cada venta se debe de tomar en cuenta de conformidad con su propio precio, por lo que sea cual sea la razón de la diferencia del precio, incluso en el supuesto de que un importador obtenga un precio más bajo, por el único motivo que le une una buena amistad con el exportador, se debe aceptar como tal.

#### Ejemplo de uso de valor de transacción:

Una sociedad A vende a una sociedad B un producto, y la sociedad B lo revende al mismo precio, sin embargo, en la realidad comercialmente hablando, una sociedad Francesa vende al precio de la UE, ella va a vender a un precio X por la UE, si vende a África será a otro precio, porque será un precio basado según el mercado. El valor de transacción tiene la condición de la libre competencia según el mercado, y será difícil para cierto número de productos sofisticados, avanzados, o con tecnología poder determinar su valor, esto debido a que un producto puede tener muchos gastos a los cuales se incurre, y de los cuales forman parte de la producción de un producto, esto puede ser muy caro, pero la empresa siempre puede optar por no vender caro, se llama política comercial empresarial; en este caso el valor de transacción no es necesariamente un solo valor por doquier.

Si bien es cierto dicha teoría se escucha fácil, y mucho más accesible que la noción teórica del valor, pues si hacemos un recuento esta última se basaba en valores ideales, es decir, el precio de una venta en condiciones de libre competencia entre un vendedor y un comprador independientes uno del otro. Si ese precio real de la venta no coincidía con esa noción teórica, debía sufrir un ajuste hasta hacerlo coincidir con el precio de la venta teórica. Por lo que se podría considerar de la siguiente forma :

Noción teórica :

Precio de libre competencia o de mercado entre A y B= X

A vende a B a precio Z, Precio Z es ajustado hasta llegar a X

Valor en aduana = X.

En el Acuerdo del GATT es lo opuesto, el valor en las mercancías es el valor basado en el precio realmente pagado es decir el valor de transacción.

Estamos entonces frente a una noción teórica – positiva, en la cual se dejan de lado los valores del mercado para hacerlo por valores estándar, sea cual sea el precio pactado entre el comprador y el vendedor.

Podría explicarse así :

Noción positiva: Precios Estándar

A vende a B precio X

A vende a C precio Z

A vende a D precio W

Valor en aduana X, Z y W.

Al respecto, cabe mencionar que existen diversos autores que consideran que tal afirmación de la fácil interpretación del método de transacción no debe ser absoluta, tal como mencionan los maestros BERR y TREMEAU, este nuevo método para ser interpretado puede ser muy estricto, por lo que, el valor de factura no tiene porque ser el valor de transacción y siguen existiendo diversos ajustes pues debe aplicarse a la par el artículo 8 del Acuerdo.

Referente a la interpretación de dicho texto legal, cabe hacer mención que diversos autores manifiestan que solo un mínimo número de ajustes taxativos pueden efectuarse al valor de transacción y solo un mínimo número de causas pueden presentarse para apartarse del valor de transacción e ir a los métodos alternativos, lo que a toda luz deja de lado el ideal de la noción positiva para pasar a una noción teórica.

Por lo que este método se vuelve una tarea ardua de interpretar tanto por el importador **(I)** como por la Administración de aduanas **(II)**, puesto que para que dicho precio pueda ser tomado en cuenta como valor en transacción requiere de diversos elementos fundamentales establecidos por el Acuerdo de Valoración.

### **SECCIÓN I. Una aproximación a la noción del valor en la aduana.**

Si bien es cierto, existe en el Acuerdo una fuerte tendencia a favor de la aplicación del Valor de transacción y las circunstancias o motivos por los cuales es lícito apartarse de este primer método de valoración son y deben ser interpretados restrictivamente. Por lo que al momento en que un importador realice una importación, debe cumplir con los elementos fundamentales para hacer valer el método de transacción.

En este orden de ideas, en la mayoría de las operaciones de importación se utiliza el valor de transacción para determinar el valor en aduana de las mercancías; sin embargo, uno de los principales problemas con los que se enfrentan los importadores es que las autoridades aduaneras pueden rechazar ese valor para determinar el valor en aduanas.

Algunas disposiciones de la LA y las Reglas de carácter general en materia de comercio exterior RCGMCE regulan la forma en que se debe determinar el valor en aduana de las mercancías utilizando el valor de

transacción como referencia. Al respecto, se analizan las disposiciones legales que regulan el valor de transacción.

El Acuerdo reconoce que el precio real de las mercancías objeto de valoración, generalmente se encuentra indicado en la factura; a tal precio, sin perjuicio de ciertos ajustes, se le denomina valor transacción.<sup>123</sup>

Este primer método es el más importante establecido en el Acuerdo, sino existe un valor de transacción o si el valor de transacción no puede aceptarse como valor en aduana, es porque el precio ha sufrido distorsiones debido a ciertas condiciones o restricciones.

Es importante denotar que este concepto de valor significaría que la autoridad acepte los acuerdos comerciales en materia de decisiones empresariales sobre los precios de base para cada producto. Al respecto cabe hacer mención que se encuentran diversas restricciones concernientes al método de transacción **(A)**, que hacen difícil para el importador interpretar dicho método y por ende el precio realmente pagado o por pagar como base de esta transacción **(B)** sin embargo, es importante denotar que para determinarse se deben también analizar la Notas interpretativas de Acuerdo **(C)**.

#### **A. Restricciones concernientes al método de transacción**

La introducción de dicho Acuerdo establece que el «valor en aduana» de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden

---

<sup>123</sup> CARVAJAL Contreras, Máximo. Ibidem. P. 59

para su exportación al país de importación ajustado de conformidad con lo dispuesto en el Art. 8<sup>124</sup>.

Sin embargo, para poder encontrar el valor en aduana según este método deben concurrir las siguientes circunstancias<sup>125</sup> :

a) Que no existan restricciones concernientes a la cesión o el uso de la mercancía por el comprador, otras restricciones sobre la venta o utilización de las mercancías por el comprador, con excepción de las que:

1. impongan o exijan la ley o por las autoridades del país de importación,

2. limiten la zona geográfica dentro de la cual la mercancía puede ser revendida o,

3. No afectan sensiblemente el valor de la mercancía

b) Que la venta o el precio no este subordinado a las condiciones de prestaciones donde el valor no este determinado por el reporte de la mercancía a evaluar.

c) Ninguna parte del producto tenga un ajuste ya sea por reventa, cesión o uso ulterior de la mercancía por el comprador y que no venga directamente o indirectamente ligado al vendedor, excepto si dicho ajuste puede ser realizado en virtud del artículo 8.

d) Que no exista una vinculación entre el comprador y el vendedor o que, en caso de existir, o sean aliados, y si lo son, que el valor transaccional

---

<sup>124</sup>Artículo 8 del Código de Evaluación, estipula que la valoración para la determinación del valor en aduana se debe agregar al precio algunos elementos a los que incurre el comprador y que no se han incluido como las comisiones y honorarios corretaje, salvo las comisiones de compra, el costo de los contenedores que se tratan a efectos aduaneros como uno con las mercancías, los gastos de embalaje, así como la mano de obra y materiales.

<sup>125</sup> WITKER Jorge. «Código de Conducta Internacional del GATT» P.133. <http://www.biblio.juridicas.unam.mx>

sea aceptable a los fines aduanales según lo dispuesto por el párrafo segundo del mismo artículo.

2 a) al determinar si el valor de transacción es aceptable a los efectos del párrafo 1, el hecho de que exista una vinculación entre el comprador y el vendedor en el sentido de lo dispuesto en el art. 15 no constituirá en sí un motivo suficiente para considerar inaceptable el valor en transacción. (Solo si la vinculación no influye en el precio).

Ahora bien, el Acuerdo menciona que en caso de que la Administración de aduanas tenga razones para creer que dicha vinculación ha influido en el precio, comunicará esas razones al importador y le dará una « oportunidad razonable » para contestar.

En este sentido cabe hacer mención que el Acuerdo no menciona ni establece un parámetro en la palabra « razonable » que para la Autoridad aduanera puede ser interpretada de diferentes formas al igual que por el importador o por cada país, por lo que no existe una referente a lo que es una oportunidad razonable para contestar por parte del importador cuando la autoridad considere existen razones para creer que existe una vinculación que ha influido en el precio.

En esta tesitura, podemos denotar que lo razonable no es un parámetro de medición o de regulación, lo que torna difícil que el importador pueda interpretar esta definición.

En una venta entre personas vinculadas, se aceptará el valor de transacción cuando el importador demuestre que dicho valor se aproxima a algunos de los precios o valores como por ejemplo :

i. el valor de transacción de mercancías idénticas o similares para la exportación al mismo país importador.



ii. el valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado con arreglo con lo establecido por el art. 5 y 6.

iii. El valor de transacción en las ventas a compradores no vinculados con el vendedor, de mercancías o similares, pero cuyo país de producción sea diferente y que no exista vinculación.

Cabe denotar que los criterios enunciados anteriormente en el apartado b) del párrafo segundo se deberán de interpretar y utilizar a iniciativa del importador y solo con fines de comparación, por lo que la carga de la prueba para que sea válida del valor en transacción debe ser a cargo del importador.

### **B. El precio realmente pagado o por pagar**

El valor en transacción es el precio realmente pagado o por pagar, es decir, es el pago total realizado o que se hagan por el importador al exportador o en beneficio de él, por las mercancías importadas. El pago no tendrá que hacerse en efectivo. Se puede hacer por crédito o instrumentos negociables. El pago puede hacerse directamente o indirectamente.<sup>126</sup>

Las actividades realizadas por el importador por su propia cuenta, con excepción de aquellos para los que deba efectuarse un ajuste en el Art. 8, no se consideran como un pago indirecto al vendedor, aunque se puede considerar en beneficio para el exportador. Como consecuencia, para la determinación del valor en aduana, no se añadirán el costo de estas actividades al precio realmente pagado o por pagar.

---

<sup>126</sup> Un ejemplo de pago indirecto será el pago total o parcial del comprador de una deuda del vendedor.

El « valor en aduana » no comprenderá los gastos o costos mencionados a continuación, siempre que se distingan del precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas:

a) los gastos de construcción, instalación, montaje, mantenimiento o asistencia técnica realizados después de la importación de los bienes importados, tales como una instalación, maquinaria o equipo industrial;

b) el costo del transporte posterior a la importación;

c) derechos e impuestos del país importador<sup>127</sup>.

Es común que se confunda que todo gasto efectuado por el importador deba incluirse dentro de la base para determinar el « valor en aduana ».

El precio realmente pagado o por pagar es el precio de los bienes importados. Por lo tanto, la transferencia de dividendos y otros pagos del importador al exportador que no guarden relación con las mercancías importadas no forman parte del valor en aduana.

Entre las restricciones que no harían un precio realmente pagado o por pagar aceptable son las restricciones que no afecten sustancialmente al valor de las mercancías.<sup>128</sup>

---

<sup>127</sup> Sin embargo el valor en aduana si será la base para calcularse dicho impuestos y pago de derechos.

<sup>128</sup> Este podría ser el caso, por ejemplo, cuando un vendedor requiere a un comprador de automóviles no los venda ni los exponga antes de cierta fecha, que marca el comienzo del año para los modelos en cuestión.

## **SECCIÓN II. Aproximación a la noción de valor por parte de la autoridad aduanera**

El valor de transacción que se determina para un producto en un país, puede que no sea el mismo valor de transacción de un producto idéntico, debido a que un producto puede no tener el mismo precio por doquier.

La autoridad aduanera se enfrentará a valores de transacción en donde se deberán de tomar en cuenta las relaciones comerciales, la situación del mercado, etc; es entonces que la tarea de valorar es muy complicada, y se vuelve complejo determinar el valor en aduana bajo estos conceptos.

Ahora bien, toda vez que en el mercado siempre hay nuevos productos, a menudo de alta tecnología, esto hace imposible tener todos los productos actualizados. Cabe hacer mención que a mayor tecnología mayor dificultad de determinar el valor, por parte de la autoridad aduanera.

Al respecto la OMC manifiesta la siguiente decisión en relación a los casos en que las administraciones de aduana tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado<sup>129</sup>

En dicha decisión la OMC manifiesta al Comité de Valoración en Aduana, que el valor de transacción sea la base principal de valoración de conformidad con el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994.

Sin embargo, la autoridad aduanera puede tener que enfrentarse a casos en que existan motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados por los importadores como prueba de un valor declarado;

---

<sup>129</sup> Decisión relativa a los casos en que las administraciones de aduanas tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado. <https://docs.wto.org>

Por lo que al obrar así la administración de aduanas no debe causar perjuicio a los intereses comerciales legítimos de los importadores.

Teniendo en cuenta el artículo 17 del Acuerdo, el párrafo 6 del Anexo III del Acuerdo y las decisiones pertinentes del Comité Técnico de Valoración en Aduana:

Deciden que cuando le haya sido presentada una declaración y la administración de aduanas tenga motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba de esa declaración, la administración de aduanas podrá pedir al importador que proporcione una explicación complementaria, así como documentos u otras pruebas, de que el valor declarado representa la cantidad total efectivamente pagada o por pagar por las mercancías importadas, ajustada de conformidad con las disposiciones del artículo 8.

Si, una vez recibida la información complementaria, o a falta de respuesta, la administración de aduanas tiene aún dudas razonables acerca de la veracidad o exactitud del valor declarado, podrá decidir, teniendo en cuenta las disposiciones del Art. 11, que el valor en aduana de las mercancías importadas no se puede determinar con arreglo a las disposiciones del Art. 1.

Ahora bien, antes de adoptar una decisión definitiva, la administración de aduanas comunicará al importador, por escrito si le fuera solicitado, sus motivos para dudar de dicha veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados y le dará una oportunidad razonable para responder. Una vez adoptada la decisión definitiva, la administración de aduanas la comunicará por escrito al importador, indicando los motivos que la inspiran.

Al aplicar el Acuerdo es perfectamente legítimo que un Miembro asista a otro Miembro en condiciones mutuamente convenidas. Sin embargo, en este punto es importante denotar que lo que es una duda razonable para un Miembro posiblemente no lo sea para otro, por lo que, es la administración en aduanas la que cumple la función de definir y explicar el porque se aparta del valor en transacción.

Lo cual se vuelve una tarea difícil, pues la interpretación de duda razonable no es un parámetro de medición. Lo que podría ser una duda razonable para la autoridad de un país puede no serlo para otra.

Al analizar la decisión anterior, podemos observar como se dejó a arbitrio de cada autoridad la decisión final referente a tiempos en los cuales el importador otorgue las pruebas para sostener el valor en transacción y también se deja en arbitrio a la administración en aduana el de separarse del método de transacción, debido a que no se encuentra en ninguna parte del Acuerdo que significa una oportunidad razonable para responder, ni tampoco lo que son los parametros para medir o regular que son o deben ser las dudas razonables, es decir lo que puede ser razonable para la OMC posiblemente no lo sea para las diferentes administraciones en aduanas, o para otro Miembro como lo explicamos anteriormente, ahora bien, referente a la decisión de dicha autoridad comunicar al importador los motivos que la inspiran, estamos frente a una autoridad que tiene esa decisión final de interpretar el Acuerdo, tal como se denota en esta decisión, en la cual la OMC deja en manos de la autoridad administrativa de decidir cuando se considere tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado, y no hace referencia a los métodos alternos del mismo acuerdo, solo manifiesta que cuando se considere se tenga motivos para dudar de la veracidad.

### **C. Interpretación de las Notas**

En el artículo 14 del Acuerdo de la OMC<sup>130</sup> sobre Valoración en Aduana establece que las notas interpretativas son una parte integrante del Acuerdo, y los artículos deben leerse y aplicarse conjuntamente con las notas a los mismos.

En este orden de ideas podemos denotar como muchos de los principios importantes del Acuerdo se incluyen en las notas interpretativas.

Es por ello que el importador, debe ser conciente de las diversas leyes que deben aplicar al momento de importar sus productos, por mencionar algunos, las leyes que correspondan dependiendo del producto a importar, ejemplo un auto nuevo aplica el Impuesto General a la Importación IGI, el impuesto sobre autos nuevos ISAN, el Impuesto al Valor Agregado IVA, así como las Reglas de Carácter General en materia de Comercio Exterior RCGCE, así como las notas interpretativas que apliquen a cada caso.

En el caso de la base gravable, se determina a través del valor de aduana, si analizamos el Artículo 14 del Acuerdo sobre Valoración en Aduana, se puede distinguir que las disposiciones más importantes se encuentran en las notas interpretativas, tales como la definición del precio, explicaciones de precio realmente pagado o por pagar, así como la verificación de las circunstancias de la venta<sup>131</sup> y métodos para determinar que los beneficios y los costos se aplican correctamente y de forma transparente.

---

<sup>130</sup> O Acuerdo de la aplicación del Artículo VII del GATT.

<sup>131</sup> Las circunstancias de las ventas se dan en la Sección 2: 3 de la Nota al artículo I del Acuerdo de Evaluación.

Ahora bien, como se trata de exponer no sólo para el importador se vuelve difícil la interpretación del acuerdo, esta tarea de acercamiento a una noción de valor en aduana es para la autoridad aduanera.

#### **A. La noción de valor por la autoridad aduanera**

Debemos recordar que según el artículo 49 de la constitucional establece lo siguiente :

División de Poderes:

Art. 49. El Supremo Poder de la Federación se divide, para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

No podrán reunirse dos o más de estos poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el legislativo en un individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión conforme a lo dispuesto en el artículo 29. En ningún otro caso, salvo lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 131, se otorgará facultades extraordinarias para legislar.

Al respecto cabe mencionar que dicho artículo establece la división de poderes en nuestro País, en la cual se manifiesta que no podrá estar reunidas 2 o más de estos poderes en una sola persona o corporación.

Por lo que a toda luz, debemos denotar que las funciones respectivas son:

El Ejecutivo ejecuta las leyes, las aplica, el legislativo crea las leyes, el Judicial dirime controversias.

Siendo el caso de la administración en aduana, o ó de la autoridad aduanera, es menester mencionar que pertenece al Ejecutivo, y que si bien es cierto existe una excepción a dicha norma, puesto que el mismo 49 indica

esa excepción se encuentra en el artículo 131 párrafo segundo de la misma constitución al mencionar lo siguiente:

Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aún prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la república de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma federación pueda establecer, ni dictar, en el distrito federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI Y VII del artículo 117.

El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquiera otro propósito en beneficio del país. El propio ejecutivo, al enviar al congreso el presupuesto fiscal de cada año someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.<sup>132</sup>

Al analizar el artículo anterior podremos deducir que se faculta a un solo poder de tomar dos funciones, pues en materia de comercio exterior se le otorga también las de crear leyes, así mismo, el de aplicarlas, es decir se deja en manos del Poder Ejecutivo no solo la función de ejecutar sino también de crear, e interpretar, exclusivamente en el párrafo que menciona que podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las

---

<sup>132</sup> Art. 131 de la Constitución Política.



importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente.

Ahora bien, estamos frente a un poder en este caso el Poder Ejecutivo que tiene la función de aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, y a su vez estamos frente a un Ejecutivo que tiene la facultad de restringir y prohibir la entrada y salida de productos, artículos, cuando lo estime urgente.

En este orden de ideas podemos denotar no se menciona que es urgente en dicho artículo, por lo que a toda luz, podremos observar que estamos frente a una estimación que se hará a criterio del Ejecutivo, al cual pertenecen las Secretarías de Estado, entre ellas la de SHCP y de la cual la Administración Aduanera forma parte.

Por ende, ante esta facultad vemos a una autoridad que cruza la línea de su función primordial, en materia de comercio exterior.

Así como, la función de determinar el método por el cual se crea el valor en aduana.

## **B. El valor en aduana y los precios subordinados**

Si la venta o el precio dependen de condiciones o prestaciones en el caso de las mercancías objeto de valoración, en este caso se considera por parte de la Administración en Aduana que el valor no puede ser determinado, por lo que a su vez el valor de transacción no será aceptable por dicha autoridad aduanera.

Esto puede incluir, por ejemplo, los siguientes conceptos:

a) el vendedor establece el precio de los bienes importados, que dependen de la condición de que el comprador adquiriera también cierta cantidad de otras mercancías específicas;

b) el precio de las mercancías importadas depende del precio o precios a que el comprador de las mercancías importadas vende otras mercancías al vendedor de las mercancías importadas;

c) el precio se establece sobre la base de un pago relacionado con las mercancías importadas: por ejemplo, cuando los bienes importados son productos semielaborados que el vendedor ha proporcionado la condición de recibir una cantidad determinada de productos terminado.

Sin embargo, existen otras condiciones o contraprestaciones relacionadas con la producción o la comercialización de las mercancías importadas que no descartarán el valor de transacción.

Por ejemplo, el hecho de que el importador ofrece al exportador elementos de ingeniería o planos realizados en el país de importación, ello no conducirá a descartar el valor de transacción para los fines de esté. Por lo que la autoridad aduanera no puede interpretar que el hecho de prestar dichos servicios o elementos, se deba por ende descartar el uso del método de transacción, lo cual a toda luz puede generar una duda razonable para la autoridad.

Del mismo modo, si el importador emprende por cuenta propia, incluso como parte de un acuerdo con el exportador, las actividades relacionadas con la comercialización de las mercancías importadas, el valor de estas actividades no forma parte del valor en aduana y de estas actividades no dan lugar a rechazo del valor de transacción.

Pero tal como se expuso, un pequeño número de causas son suficientes para alejarse del valor de la transacción y el uso de métodos alternativos de valoración.

En este orden de ideas, para determinar el valor de transacción, se ajustará a la base CIF por sus siglas en inglés referentes al Costo, al Seguro y al Flete, excepto cuando se solicite trato arancelario preferencial bajo las disposiciones de algún Tratado de Libre Comercio de los que México sea parte contratante.

## **CAPÍTULO II. La difícil interpretación de los métodos secundarios**

Como ya se analizó anteriormente el «valor en aduana» se determina por dos textos legales, el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT y del Protocolo del Acuerdo sobre la aplicación que contiene concesiones de los países en desarrollo.

La evaluación del «valor en aduana» es la clave fundamental para determinar la base gravable, sin embargo, es el quien debe informar del precio de los bienes, con el fin de pagar las contribuciones que le corresponden.

En esta tesitura a raíz de esta declaración, es la Administración de Aduanas quién deberá determinar si el «valor en aduana» ha sido bien informado, si este no es el caso, dicha autoridad debe probar que tal afirmación es falsa.

Cuando el valor no puede ser determinado utilizando el valor transaccional, o en caso de duda, la autoridad deberá utilizar los métodos descritos en el artículo VII del GATT, para determinar el valor.

Los métodos de valoración deben ser utilizados en el orden en el que aparecen en el Acuerdo.

Pero ante una declaración falsa, es difícil de determinar el valor y demostrar que hay un fraude a la ley.

### **SECCIÓN I. El valor una tarea en manos de la autoridad aduanera.**

En relación al Acuerdo relativo a la Aplicación del art. VII del GATT de 1994, incluido entre los acuerdos aprobados en la Ronda Uruguay del GATT (Acuerdo de Valoración o Código de Valoración) prevé 6 métodos diferentes para la determinación del valor en aduana.

- El método del valor de transacción de las mercancías importadas previsto en el artículo 1.
- El método de valor de transacción de mercancías idénticas previsto en el artículo 2.
- El método del valor de transacción de mercancías similares artículo 3.
- El método deductivo o sustractivo artículo 5.
- El método de valor reconstruido llamado también método de valor calculado o método inductivo.
- Y el método denominado de último recurso o de los criterios razonables.

Al respecto el maestro González Bianchi nos menciona que en el preámbulo de dicho Acuerdo se enuncian varios principios que sirven de guía de aplicación y de interpretación de los métodos de valoración.

1. La necesidad de fomentar la consecución de los objetivos del GATT y lograr beneficios adicionales para el comercio internacional de los países en desarrollo.

2. El reconocimiento de la importancia del artículo VII del GATT y la necesidad de elaborar normas para su aplicación con el objeto de conseguir a este respecto una mayor uniformidad y certidumbre.

Al respecto González Bianchi nos menciona que la certidumbre se logrará en la medida que se logre una En este rubro se mencionan términos como un momento aproximado o bien interpretarse de manera flexible, como se denota no existe un parámetro que delimite que es un momento aproximado, ni tampoco la flexibilidad que deb tener la autoridad por lo que bajo estos conceptos determinar el valor puede declinarse subjetivo.

Uniformidad, es decir que los países deban tener un sistema igual, de tal forma se pueda saber el sistema de valoración de los demás países y predecir cómo va a funcionar.

3. La necesidad de un sistema equitativo, uniforme y neutro. Que excluya la utilización de valores arbitrarios o ficticios. En este sentido el maestro Gonzalez Bianchi nos menciona que por neutro debemos entender una valoración en el sentido de imparcialidad, el maestro menciona que los autores Sherman y Glashoff se refieren a dicha imparcialidad más que al deseo o intención de favorecer o impedir el comercio internacional.

4. El principio de que la base para la valoración en aduana de las mercancías debe ser en la mayor medida posible su valor en transacción.

La determinación del valor en aduana debe basarse en criterios sencillos y equitativos que sean conformes con los usos comerciales y los procedimientos de valoración deben ser de aplicación general sin distinciones por razones de la fuente de suministro.

5. Los procedimientos de valoración no deben utilizarse para combatir el dumping, Gónzalez Bianchi menciona que existen procedimientos

específicos para combatir el dumping contenidos en el Acuerdo para la Aplicación del Artículo VII del GATT. Que integra los acuerdos aprobados en la Ronda Uruguay, el maestro Bianchi citando a SHERMAN Y GLASHOFF refiere que en tales casos se debe aplicar la legislación antidumping pero no incrementar los derechos habituales de importación mediante el incremento del valor en la mercancía.

En el punto anterior, podemos observar que existe a la par procedimientos para combatir el dumping, por lo que esto genera una difícil interpretación referente a la autoridad, pues existe la obligación de la autoridad de proteger el Estado, no obstante lo anterior, el Anexo III en el parágrafo 3 menciona que los países en desarrollo que así lo soliciten pueden ser autorizados a subordinar esta inversión previa autorización de las autoridades aduaneras.

Es claro que el primer método es claramente positivo, en tanto que los métodos 2, 3, 5, 6 tienen elementos teóricos donde son empleados términos como usual” o “similar” , y en los métodos de transacción de mercancía idéntica o similar o en los métodos deductivos o reconstruido se toma en cuenta otras transacciones, por lo que a toda luz estamos frente a una noción del valor en aduanas por supuestos, o presuncionales, en donde tratamos de llegar a un valor por medio de la aproximación es decir a través de mercancías idénticas o similares<sup>133</sup>.

No obstante lo anterior, una vez descartado el método de que dicho valor se obtiene hasta llegar al método que más se asimile o que permita determinar dicho valor.

---

<sup>133</sup> En la Nota de Interpretativa General del Acuerdo menciona que se deben usar hasta llegar al primero que permita determinarlo.

BERR Y TREMEAU mencionan que no existe una noción general del valor en aduana, el sistema consiste en reconocer la existencia de varios métodos de valoración entre los cuales la administración nacional deberá efectuar una elección de acuerdo a reglas precisas.

#### **A. Interpretación de los métodos en cascada**

En la Introducción General del Acuerdo se traza un plan esquemático en el cual se interpreta y se trata de dar a comprender el Acuerdo, en el se especifica el concepto fundamental de la aplicación de los diversos métodos de valoración según un principio de jerarquía o de cascada que supone una secuencia en su aplicación.

El primer método se explica en el artículo 1, en caso de que no se pueda definir conforme a dicho artículo se determinará recurriendo sucesivamente a cada uno de los artículos siguientes hasta hallar el primero que permita determinarlo.<sup>134</sup>

Lo que establece el Acuerdo es que el valor de transacción es la primera base para determinar el valor en aduana, establecido en el artículo 1, mismo que debe considerarse en conjunto con el artículo 8 de dicho Acuerdo. El cual dispone que debe considerarse ajustarse el precio realmente pagado o por pagar en los casos en que determinados elementos que se considera forman parte del valor en aduana corran a cargo del comprador y no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas.

Los artículos 2 a 7 establecen los métodos para determinar el valor en aduana en todos los casos que no pueda determinarse con arreglo a lo

---

<sup>134</sup> GONZÁLEZ Bianchi, Pablo. Memorias Cuarto Encuentro Iberoamericano. P. 37.

dispuesto en el artículo 1. Estos métodos son denominados como métodos secundarios.

Los artículos 2 y 3 preveen la valoración de las mercancías con referencia al valor de mercancías idénticas o similares. En determinadas condiciones.

Los artículos 5 y 6 refieren la valoración de las mercaderías por los métodos deductivos o sustractivos y del valor reconstruido. En este punto el importador tendrá derecho a elegir cual orden aplicar por la complejidad que en ellos recae.

Sin embargo, es la autoridad quién debe analizar e interpretar los mismos para poder otorgarle un valor a la mercancía sobre la cual gravar los impuestos.

Por último, el método denominado de último recurso, que es el utilizado cuando ninguno de los anteriores métodos pueda ser usado.

No obstante lo anterior el Anexo III en el parágrafo 3 menciona que los países en desarrollo que así lo soliciten pueden ser autorizados a subordinar esta inversión previa autorización de las autoridades aduaneras.<sup>135</sup>

#### El método del último recurso Generalidades

Este método es el más empleado, luego del método del valor de transacción del artículo 1.

---

<sup>135</sup> Cabe hacer mención que en el preámbulo del Acuerdo menciona que la base para la valoración de la mercancía debe ser en la mayor medida possible su valor en transaccion por lo que los demás métodos sera utilizados de manera secundaria.



Pone en manifiesto que cuando se dan circunstancias especiales que implican la inaceptabilidad del valor de transacción, las administraciones aduaneras y los operadores de comercio exterior recurrirá a las múltiples y variadas opciones que les brinda el método del último recurso.

Esto es relacionado con la parte del artículo del Acuerdo que menciona que “Si el valor en aduana de las mercancías no puede determinarse con arreglo en lo dispuesto en los artículos 1 al 6 inclusive, dicho valor se determinara según criterios razonables, compatibles con los principios y las disposiciones generales de este Acuerdo y del artículo VII del GATT de 1994, sobre la base de los datos disponibles en el país de importación” el numeral 2 del artículo 7 y con la finalidad de facilitar la labor del interprete, enumera una serie de criterios en los cuales no podrá basarse el valor en aduana determinado según el artículo 7.

Entre las circunstancias relativas al artículo 1 que determinan la inaplicabilidad de una venta del primer método se cuentan:

a) que la importación no sea consecuencia de una venta para la exportación con destino al país de importación (v.g. un arrendamiento, consignación, donación, etc.)

b) que existan restricciones para la cesión o utilización de las mercancías por el comprador, siempre que no sean de las contempladas en los incisos i, ii y iii del apartado a) del artículo 1.

c) que la venta o el precio estén sometidos a condiciones o prestaciones, cuyo valor no pueda determinarse en relación con las mercancías que se importan,

d) que alguna parte del producto de la reventa, cesión o utilización de las mercancías revierta, directa o indirectamente al vendedor, salvo que se puedan efectuar el debido ajuste de conformidad con lo dispuesto en el Art. 8,

e) que exista vinculación entre comprador y vendedor y se demuestre que dicha vinculación ha influido en el precio facturado por éste a aquél.

Puede ser que descartado, es decir tampoco puedan aplicarse los otros métodos es decir :

1) no existe un valor de transacción de bienes idénticos o similares,

2) ni los bienes importados ni otros idénticos o similares son vendidos en el país de importación,

3) el productor de los bienes es desconocido, o dicho productor o las autoridades de ese país se rehúsan a exhibir la documentación relacionada con los costos de producción o las informaciones brindadas por el fabricante sean incontrolables.<sup>136</sup>

En estos casos y mediante el método de último recurso, los autores del Código deciden no dejar a los países en libertad para fijar el valor de las mercancías.

Los autores del Código resolvieron adoptar en el aArt. 7 dos posiciones de retroceso a) el método del artículo 7 debe en lo posible estar basado en los 5 métodos anteriores especificados en el Código y sobre los valores actuales a los que se arribo mediante la aplicación de esos métodos b)

---

<sup>136</sup>Op. Cit. p.40

algunos métodos o aproximaciones enumerados taxativamente estan expresamente prohibidos<sup>137</sup>

### **B. Límites de la aplicación de los diversos métodos:**

El valor se determinará según criterios razonables, compatibles con los principios y las disposiciones generales de este Acuerdo y el Artículo VII del GATT de 1994, sobre los datos disponibles en el país de importación.

La disposición en comentario presenta algunas dificultades para el interprete, puesto que lo razonable y lo compatible con aquellos Acuerdos puede tener un significado distinto para cada autoridad aduanera que para un importador.

Los autores del Acuerdo buscaron reducir la discrecionalidad de las autoridades aduaneras por una doble vía por un lado en la Nota interpretativa al Art. 7 fijaron algunos límites a la flexibilidad en la aplicación de los métodos autorizados y por otro lado, en el artículo 7.2 prohibieron el uso de ciertos métodos de valoración que alguna vez fueron empleados de las aduanas de determinados Países y que resultan manifiestamente incompatibles con el Acuerdo<sup>138</sup>.

El maestro Bianchi citando a Lascano, menciona que la disposición en comentario presenta algunas dificultades para el intérprete, puesto que lo razonable y lo compatible con Aquellos acuerdos puede tener una significación distinta para un funcionario aduanero que para un importador.

---

<sup>137</sup>González Bianchi cita a HERRERA y GOIZUETA, quienes consideran que la doctrina no considera este sea un método, sino únicamente suministra las directrices que deben seguirse cuando no pueda determinarse el valor conforme a los artículos anteriores.

<sup>138</sup> Op. Cit. P. 41

Al respecto menciona que dicho Artículo 7 no puede ser interpretado a su criterio, la norma en estudio indica a las autoridades aduaneras que deberán permanecer lo mas cerca posible de los métodos y datos que los art. 1 a 6 indican deben ser examinados.

La disposición del artículo 7 .1. a pesar de su generalidad contiene algunas exclusiones :

La aplicación de criterios compatibles con los principios y las disposiciones generales de este acuerdo proscribire la aplicación del método anterior consagrado en la Definición del Valor de la Convención de Bruselas de 1950.

La remisión del Artículo VII del GATT, reitera la prohibición de la aplicación de valores « arbitrarios o ficticios » , se proscribire la aplicación de datos disponibles en otros países que no sean el de importacion , prohibiciones que son reforzadas posteriormente en el párrafo 2 del mismo artículo.

El artículo 31 del Código Aduanero de la Unión Europea establece «Si el valor en aduana de las mercancías no pueden determinarse en aplicación de los artículos 29 y 30 que comprenden los métodos anteriores se determinará basandose en los datos disponibles en la Comunidad, utilizando medios razonables compatibles con los principios y disposiciones generales i) el Acuerdo relativo a la aplicación del Art. VII.. ii) del Art. VII del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio, y de las disposiciones del presente capítulo.

I.Aplicación del último recurso

II. Tres cajones metodológicos

En la Opinión Consultiva 12.1 el Comité Técnico del Valor formula la siguiente pregunta:

Pueden utilizarse métodos diferentes de los establecidos del artículo 2 a 6, si no están establecidos por el art. 7.2. a) a f) y son compatibles con los principios y las disposiciones generales del Acuerdo y del Art. VII del GATT 1994? El Comité indica al respecto que si aplicando incluso de manera flexible los métodos de los de los Artículos 1 a 6 no puede determinarse un valor en aduana, éste puede determinarse en último recurso., aplicando otros métodos razonables siempre que el Art. 7.2 no los prohíba, siendo compatible con los principios y disposiciones generales del Acuerdo y del Artículo VII del GATT de 1994.

Esto determina 3 grandes cajones metodológicos en la aplicación del artículo VII.

El primer cajón que podríamos denominar de Aplicación flexible de los métodos previstos, comprende la determinación del valor según « criterios razonables».

La mención del párrafo 1 de aplicar en la mayor medida posible los valores en aduana determinados anteriormente ha sido interpretada por la doctrina en general como otorgando valor a los precedentes, es decir el valor en aduana determinado anteriormente para mercaderías comparables.

En tal sentido las Notas nos invitan a recurrir en primer lugar a la «Flexibilidad razonable». No obstante la Norma interpretativa del Preámbulo que dispone la aplicación del valor de Transacción « en la mayor medida posible » así como la interpretación de sentido comun indican que la Aduana debe también intentar trabajar en base a los datos de transacción comercial en exámen, y con las modificaciones que sean apropiadas intentar llegar a un valor en aduana siguiendo el itinerario de los artículos 1 a 6.<sup>139</sup>

---

<sup>139</sup>GONZALEZ Bianchi, Pablo. Ibídem. P. 43.

El párrafo 1 de la Nota refiere a que en el Proceso de valoración se llegó a determinar un valor en aduana conforme a algunos de los métodos anteriores pero luego ese valor fue descartado por no cumplir con todos los requisitos del método aplicado.

Ejemplos:

- 1) Valor de transacción entre empresas vinculadas, en el cual se puede comprobar que la vinculación afectó o influyó en el precio
- 2) Valor de transacción en el cual no se pudo determinar en base a datos objetivos y cuantificables, el monto de un ajuste el art. 8
- 3) Valor de mercaderías muy similares pero que por pequeños detalles no llegan a ser comercialmente intercambiables
- 4) Precio de venta en el país de importación de mercaderías idénticas o similares en una fecha muy alejada de aquella en que se valora la mercadería importada.
- 5) Valor reconstruido en base de datos enviados por el productor de la mercancía pero que no pueden ser verificados en él
- 6) país de exportación por negarse a ello el gobierno de dicho país.

II) El párrafo 2 de la Nota dice que con lo dispuesto en el artículo 7 deberán basarse en los valores de aduana determinados anteriormente, es decir recurrir a lo previsto por los artículos anteriores.

III) Cuando en efecto se menciona en el párrafo 2 de la Nota otro criterio interpretativo “se considerará que una flexibilidad razonable en la aplicación de tales métodos es conforme a los objetivos y disposiciones del artículo 7. Trata de un criterio interpretativo que complementa y aclara el criterio interpretativo de la aplicación de los valores en aduana determinados

anteriormente «en la mayor medida posible» y que es el más importante de los métodos.<sup>140</sup>

Por lo que para aplicar los métodos anteriores o los valores basados en ellos «en la mayor medida posible» debe aplicarse una flexibilidad razonable.

La nota interpretativa en su párrafo 3, brinda algunos ejemplos de flexibilidad razonable:

a) Mercancías idénticas: el requisito de que las mercancías idénticas hayan sido exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, en un momento aproximado, podrán interpretarse de manera flexible; la base para la valoración en duana podría estar constituida por mercancías importadas idénticas, producidas en un país distinto del que haya exportado las mercancías objeto de valoración; podrían utilizarse los valores en aduana ya determinados para mercancías idénticas importadas conforme a lo dispuesto en los artículos 5 y 6.

b) Método deductivo; el requisito previsto en el artículo 5 párrafo 1 a) de que las mercancías deban haberse vendido «en el mismo estado que son importadas», podría interpretarse de manera flexible, el requisito de los 90 días podría exigirse con flexibilidad.

En este rubro se mencionan términos como un momento aproximado o bien interpretarse de manera flexible, como se denota no existe un parámetro que delimite que es un momento aproximado, ni tampoco la flexibilidad que deba tener la autoridad, por lo que bajo estos conceptos determinar el valor puede declinarse subjetivo.

---

<sup>140</sup>GONZÁLEZ Bianchi, Pablo. Memorias Cuarto Encuentro Iberoamericano. Menciona que los autores SHERMAN Y GLASHOFF indican que ambos criterios deben ser aplicados en forma conjunta siendo el segundo criterio el más importante. P. 44

Referente al segundo cajón conocido como «Métodos prohibidos» son todos aquellos métodos que son objeto de la prohibición expresa contenida en la enumeración del artículo 7.2. del Acuerdo.

1. El primer método prohibido es el precio de venta en el país de importación de mercancías producidas en dicho país. Ejemplo: ASP<sup>141</sup>
2. Un sistema que prevea la aceptación, a efectos de valoración en aduana, del más alto de dos valores posibles. Si al aplicar estos métodos se dispone de mas de un valor de transacción de mercancía idénticas o similares para determinar el valor en aduana de la mercancía idénticas o similares para determinar el valor de las mercancías se utilizará el valor de transacción más bajo.<sup>142</sup>
3. El precio de mercancías en el mercado nacional del país exportador.

Este era un criterio básico de valoración utilizado por Canadá, y su poscripción fue la razón más importante por la que dicho país retraso la aplicación del Código hasta 1985, se considera por la doctrina que realmente peso en el animo de las autoridades canadienses otro tipo de consideraciones, fundamentalmente la perdida de potencia protectora que el nuevo sistema de valoración suponía.

Esto se relaciona con la disposición del Preámbulo del Acuerdo en el que se indica que los procedimientos de valoración no deben utilizarse para combatir el dumping.<sup>143</sup>

---

<sup>141</sup> Al respecto ver GONZALEZ BIANCHI, Pablo. El valor en aduana – La valoración de la mercancía en el sistema GATT /OMC. Vol. .I Montevideo 2003. P.73.

<sup>142</sup> Artículos 2.3. y 3.3 del Acuerdo de Valoración.

<sup>143</sup> Se considerará un producto es objeto de dumping es decir que se introduce en el mercado de otro país a un precio inferior a su valor normal, cuando su precio de exportacion al exportarse de un país a otro seas menor que el precio comparable, en el curso de operaciones comerciales normalers de un producto similar destinado al consumo en el país exportador.



4. Un costo de producción distinto de los valores reconstruidos que se hayan determinado para mercancías idénticas o similares de conformidad con lo dispuesto en el Art. 6.

La prohibición consiste en la imposibilidad de calcular un coste de producción, aplicando criterios diferentes o utilizando datos distintos de los previstos en el propio Artículo.

El tercer cajón es el de los Métodos admitidos no previstos y comprende todos aquellos métodos hipotéticos de valoración que cumplan 2 requisitos:

- i. No tengan relación con los previstos en los artículos 1 a 6
- ii. No estén prohibidos conforme al artículo 7.2 del Acuerdo.

Para valorar la mercancía según el artículo 7, deberá aplicarse con una flexibilidad razonable los métodos Sección 2. La determinación del valor en aduana de conformidad con los métodos alternativos.

La Introducción General del Acuerdo no es parte del cuerpo del Acuerdo, pero es un documento muy importante que ayuda a la interpretación y comprensión de la misma. La introducción especifica el concepto básico de la aplicación de los distintos métodos de valoración en principio jerárquico o cascada.

Así que la base de la valoración debe ser lo más cercana posible al valor de transacción y las circunstancias o razones por las que es lícito apartarse de este primer método de valoración debe ser interpretado de manera restrictiva.

---

Dicha practica desleal esta prevista en el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VI del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, por lo que no esta permitido aplicar el Código de Valoración en estos casos.

En la Nota General titulado «aplicación sucesiva de los métodos de valoración », el sistema básico cascada regla, Sección 1, establece que “cuando el valor en aduana no se pueda determinar según las disposiciones de la sección 1 del Código de Valoración, se determinó a través de los métodos sucesivos para encontrar el método que va a determinar el valor.

A) La determinación del valor en aduana en los artículos 2.7 del Acuerdo de Evaluación.

Secciones 2-7 establecer métodos para determinar el valor cuando no se puede establecer en el artículo 1. Los métodos secundarios:

Los artículos 2 y 3 proporcionan el valor de los bienes en referencia al valor de mercancías idénticas o similares en circunstancias específicas.

Secciones 5 y 6 establecen que la determinación del valor de los bienes que seguirá los métodos deductivos y método de valor de la reconstrucción. Estos métodos tienen diferentes dificultades y debido a esto el importador en el artículo 4 podrán elegir el orden de aplicación de los dos métodos.

El artículo 7 establece cómo determinar el valor en aduana en los casos en los que pueda establecerse de acuerdo con los métodos descritos.<sup>144</sup>

Pero tales disposiciones no proporcionan asistencia razonable en la interpretación de sus disposiciones se estipula en forma práctica. El principal problema es que en el nuevo acuerdo no existe el concepto general del valor en aduana y que implica el reconocimiento de la existencia de varios métodos de aplicación muy compleja.

---

<sup>144</sup> El método conocido como de último recurso.

## **SECCIÓN II. Los métodos secundarios una aproximación al valor por el importador**

El valor declarado no siempre implica un valor en transacción, o bien no siempre implica puede ser un valor real, al respecto se denota existen también los precios simulado<sup>145</sup>, una donación, o que crea la apariencia de una negociación que no se ha producido y que la propiedad sigue siendo propiedad del vendedor, por lo que en este caso, el valor transacción no puede ser determinada por el método convencional, se requiere la aplicación de métodos secundarios.

### **A. Los métodos como medios insuficientes para la determinación del valor de los bienes**

El verdadero problema está en determinar el valor en aduana sobre la base del valor de transacción de mercancías idénticas o similares.

De acuerdo con el artículo VII del GATT, cuando el valor en aduana no pueda determinarse con arreglo a las secciones 1, 2 y 3 del Acuerdo establece que la administración aduanera y el importador se consultarán para determinar las mercancías idénticas o similar con su valor de transacción.

El acuerdo establece que si en el momento de la aplicación de dichos artículos, existen más valores de transacción de mercancías idénticas o similares para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas, se aplicará el valor de transacción más bajo. Esto a toda luz es un beneficio que puede usar a su favor el importador.

---

<sup>145</sup> Es un precio que no existe.

En esta tesitura, tal disposición favorece a los importadores, ya que puede dar lugar a fraude, en muchos casos la diferencia entre el valor más alto y el valor más bajo de mercancías idénticas o similares es muy grande.

Esta situación requiere una solución para evitar la manipulación de los precios de importación y permitir una determinación de que es aproximado al valor de transacción. La solución será que el Acuerdo deberá tener en cuenta el valor más alto cuando hay más valores de transacción de mercancías idénticas o similares.

**B. La determinación del «valor en aduana» según el método residual prevista en el Art. 7 del Acuerdo.**

La determinación del valor en aduana aplicando el método residual se describe en el artículo 7 del Acuerdo. Prohíbe el valor en aduana se determina sobre la base del precio de las mercancías en el mercado interno y el precio de los productos vendidos para su exportación a un país es diferente del país exportador.

Sin embargo, la exclusión crea una doble interpretación. Bajo Acuerdo antidumping de la OMC, debemos tener en cuenta que un producto es objeto de dumping cuando se introduce en el mercado de otro país a un precio inferior a su valor normal, y cuando su precio de exportación en un país, es menor que el precio comparable de un producto similar vendido en el mercado interno o el precio de exportación en un tercer país cuando el producto no se vende en el mercado interno.

Entonces el Código de Valoración tiene en cuenta el precio en el mercado interno y el precio de exportación en un tercer país, pero el Acuerdo

de Valoración Aduanera excluye esta posibilidad<sup>146</sup>, ya que es contraria al Acuerdo que requiere evaluación lo que debe ser el precio pagado o por pagar por las mercancías reales.

En la determinación del valor en aduana según el método residual, todas las eventualidades no cubiertas por el Acuerdo, se considerarán para permitir la valoración basada en el precio de exportación en un tercer país con los ajustes necesarios.

Pero el método residual excluye la posibilidad de que el valor de los bienes puede ayudar a determinar el valor de las mercancías cuando los medios son insuficientes para la evaluación.

### **C. El ajuste de precios mediante comisiones de compra**

Artículo 8 del Acuerdo dice que el precio realmente pagado o por pagar se puede ajustar con respecto a los elementos particulares que alteran el valor en aduana. Ellos son a cargo del comprador, pero que no están incluidos en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas.

Así, en la determinación del valor en aduana, se debe tener en cuenta las comisiones y gastos a excepción de las comisiones de venta. Comisiones de ventas son los pagos realizados por un importador a su agente por los servicios prestados por él como representante en el extranjero para la compra de bienes, sujetos a una valoración.

En algunos casos, los agentes pueden comprar los productos al fabricante o distribuidor en el país con sus propios recursos y luego facturar al importador.

---

<sup>146</sup> Documento WT / GC / W / 355 de la OMC sobre los problemas que enfrenta la determinación del valor en aduana de conformidad con el método residual.

En este caso, el Acuerdo reconoce que el precio de la segunda factura es el valor de transacción. El fraude es tan común: ya que el precio de la segunda facturación se reduce a menudo artificialmente.

La exclusión de comisiones de compra al calcular el valor hace la subfacturación y la división artificial del valor, especialmente cuando las compras se realizan por primera vez y después todavía facturan al importador.

La solución consiste en tener en cuenta las comisiones en la determinación de los bienes importados, ya que son una parte legítima del costo de los bienes importados descargados.

Así, el artículo 17 del Acuerdo reconoce que en caso de duda, las autoridades de aduanas pueden verificar la veracidad o exactitud de toda información, documento o declaración que se presentará como la « valoración en aduana ». El párrafo 6 del Anexo III del Acuerdo garantiza la plena cooperación de los importadores en las investigaciones realizadas por las autoridades aduaneras en este contexto.

Sin embargo, estas disposiciones no son suficientes para hacer frente a situaciones en las que existen relaciones entre el importador y el exportador a subvalorar las mercancías, con el objetivo de reducir el pago de derechos de aduana.

La evidencia y las investigaciones que se llevan a cabo por las autoridades aduaneras y por lo dispuesto en el Artículo 17 no identifica el fraude en estos casos.

Diferentes situaciones se presentan a los efectos del Acuerdo de evaluación, pero no se han establecido por el Acuerdo

#### **D. Respuesta ante una declaración distorsionada por el importador.**

Las disposiciones del Acuerdo no consideran las situaciones en las que el exportador tiene la declaración correcta de las aduanas pero de manera unilateral el importador tiene un valor falso, lo que afectaría al país de importación a fin de no hacer el pago de los impuestos de aduana.

Los acuerdos bilaterales de intercambio de información sobre el « valor en aduana» se han establecido, pero no son prácticos a largo plazo para resolver el problema<sup>147</sup>.

#### **E. Las importaciones realizadas por un agente o un concesionario exclusivo.**

La valoración de las importaciones efectuadas por un agente, distribuidor o concesionario exclusivo de las grandes empresas, y otras empresas transnacionales; plantean un problema, que no consideran que tales entidades son personas relacionadas.

Si las partes están vendiendo un producto a precios especialmente reducidos, es posible que las administraciones aduaneras no tenga los medios para verificar la veracidad de este precio « especial ». El Artículo 1 del Acuerdo dispone de medios preventivos para aceptar el valor de transacción en efecto aduanera entre un comprador y un vendedor que están vinculados.

Un agente, las personas asociadas y su importador exclusivo, independientemente de la denominación utilizada debe considerarse como partes relacionadas.

---

<sup>147</sup> Documento WT / GC / W / 354 de la OMC sobre los problemas que enfrenta la determinación del valor en aduana.

De tal forma que habrá fraude en el precio estipulado por los importadores y por consiguiente la determinación del valor será más fácil de encontrar.

Sin embargo, la determinación del «valor en aduana» no sólo depende de la interpretación jurídica del Acuerdo, sino que también depende de las aplicaciones a nivel técnico.

El «valor en aduana» se determinará aplicando los métodos establecidos en el Acuerdo de la evaluación, pero también juega un papel importante la cooperación de los países para proporcionar información que ayude a determinar el valor de los bienes y la adaptación tecnológico y técnico adaptado a las necesidades de los países, como los países menos desarrollados y los países en desarrollo.

Si el « valor en aduana » no puede determinarse por el método transaccional se aplica métodos secundarios o alternativos que se describen anteriormente.

En este orden de ideas, estos métodos siguen dependiendo de la buena voluntad de los productores de bienes en la medida en que la información que dan a la administración de aduanas (las listas de precios establecidos) son la base para calcular el « valor en aduana ».

Sección 6 del Artículo VII establece que la « cantidad de beneficios y gastos generales » debe determinarse sobre la base de información proporcionada por el fabricante o por su cuenta, a menos que los números que se comunican son incompatibles con los que son usuales en las ventas de mercancías de la misma especie o de la misma clase que las mercancías objeto de valoración; productos realizados por los productores en el país de exportación para la exportación al país de importación.



Cuando las cifras de beneficios y gastos generales proporcionados por el productor no son compatibles con los que son usuales en las ventas de mercancías de la misma especie o de la misma clase que las mercancías objeto de valoración, la cantidad de beneficios y gastos generales podrán estar basados en información pertinente distinta de la proporcionada por el productor de las mercancías o en su nombre.

Si la información es distinta a la proporcionada por el fabricante o en su nombre se utiliza para determinar un valor reconstruido, las autoridades del país importador deberán informar al importador, si éste lo solicita, la fuente de éstos la información, los datos utilizados y los cálculos efectuados sobre la base de estos datos, sin perjuicio de lo dispuesto en el Art. 10.

La información juega un papel importante en la determinación del «valor en aduana», por ejemplo: para determinar si ciertas mercancías son « de la misma especie», como otros bienes deben ser resueltos teniendo en cuenta ciertas circunstancias.

Para determinar los beneficios, concesiones y gastos generales habituales en virtud de las disposiciones del Artículo 6, se llevará a cabo una revisión de las ventas para la exportación al país de importación, el grupo o la gama de los productos más estrechos, incluyendo mercancías objeto de valoración, solicitándose la información necesaria. A los efectos del Artículo 6, « mercancías de la misma especie o la misma clase » deben ser del mismo país que las mercancías objeto de valoración.

El Acuerdo establece en el Artículo 10, que se requiere que toda la información que sea de carácter confidencial, o suministrada con tal carácter, a los efectos de valoración, se tratará como estrictamente confidencial por las autoridades competentes. Por lo tanto, no podrán divulgar la información sin el permiso expreso de la persona o del gobierno que expida la información,

salvo en la medida en que pueden ser obligados a hacerlo en el contexto de los procedimientos judiciales.

El Artículo 17 reconoce que, al aplicar el Acuerdo, las administraciones aduaneras pueden tener que aprender acerca de la veracidad o exactitud de toda información, documento o declaración que se les presenta para fines de evaluación Aduana.

El Artículo admite que se puede hacer lo que hacen por ejemplo, para comprobar que los criterios para evaluar el valor que han sido declarados o presentados a la aduana a efectos de la determinación del « valor en aduana» son completos y correctos. Miembros, con sujeción a sus leyes y sus procedimientos nacionales, tienen el derecho de contar con la plena cooperación de los importadores para esta investigación.

Ahora bien, tenemos un caso de interpretación incongruente por parte de un país miembro, que nos refleja la difícil tarea que aborda al momento de interpretar el Acuerdo, en conjunto con las leyes internas de los países miembros de la OMC.

#### **F. Caso en concreto de la difícil interpretación: Colombia**

En Colombia al igual que en otros países en desarrollo las normas de valoración que se aplican son las establecidas en el Acuerdo de Valoración de la Organización Mundial de Comercio OMC que a su vez han sido reproducidas en la legislación de la Comunidad Andina de Naciones CAN.

Al igual que dicho Acuerdo se incorporan también los instrumentos de aplicación, expedidos por el Comité Técnico de Valoración de la Organización Mundial de Aduanas, cuya finalidad es procurar una interpretación uniforme del acuerdo.

A nivel interno son el Decreto 2685 de 1999 y la Resolución 4240 del 2000, así como los artículos 183 a 197, entre otros, del proyecto de Estatuto Aduanero que va a expedir el Gobierno Nacional, contemplando también algunas regulaciones sobre el tema.

Sin embargo, tal como lo manifiestan los estudiosos en el tema señalan que el conjunto normativo presenta contradicciones que constituyen una fuente de inseguridad jurídica para el importador, lo que en ocasiones dificulta saber cuáles son realmente las reglas y procedimientos aplicables para determinar el valor de una mercancía.

En este orden de ideas, dicho proyecto de Estatuto Aduanero que pretende expedir el Gobierno Nacional de Colombia, introduce disposiciones que infringen los principios de la OMC en materia de valoración aduanera.

Como ejemplo de las graves contradicciones que se presentan en el régimen de valoración en aduana es lo relacionado a la garantía que podrá constituir el importador cuando se presenten controversias de valoración durante el proceso de aduanamiento (de despacho aduanero), con el fin de obtener el levante de la mercancía.

Al respecto el artículo 13 del Acuerdo de Valoración de la OMC, incorporado al ordenamiento jurídico colombiano mediante la Ley 170 de 1994 dispone que la cuantía de esta garantía deberá corresponder al monto suficiente para cubrir “el pago de los derechos de aduana a que puedan estar sujetas en definitiva las mercancías”. En el inciso 2º del artículo 61 de la Decisión 846 del 2003 de la CAN, consagra una disposición incongruente con la norma anterior, al establecer que cuando existan dudas sobre la veracidad del precio, y no se puedan cuantificar los derechos aduaneros, deberá constituirse una garantía equivalente al 200 % de los derechos de aduana. Lo anterior, no obstante renglones antes (inciso 1º del referido artículo y el último

inciso del artículo 51), reproduce lo dispuesto por el artículo 13 del Acuerdo de la OMC.

El proyecto de Estatuto Aduanero crea una mayor confusión sobre el tema al disponer el artículo 237, también en contra de lo establecido en la OMC y en la Decisión antes citada, que el valor de la garantía objeto de comentario deberá constituirse por el 200 % del valor en aduanas declarado de las mercancías.

Por consiguiente en la actualidad existen diversas exigencias contradictorias vigentes sobre el mismo tema:

La garantía debe constituirse sobre un monto equivalente al 100 % de los derechos de importación (Acuerdo de valor de la OMC, D. 2685/99, Res. 4240/00 y Decisión 846, art. 51, último inciso y art. 61, inc. 1º).

La garantía debe constituirse por el valor equivalente al 200 % del valor de esos derechos (Decisión 846, art. 61).

Si se expide el Estatuto Aduanero la garantía deberá constituirse por el 200 % del valor de la mercancía, lo que significa que el estaremos frente a tres exigencias complementemente diferentes y contradictorias sobre el mismo punto.

En este orden de ideas, como se analizo en la introducción el valor comercial es el valor factura, el valor en aduana es el valor comercial más los incrementables.

Otro tema que se menciona por los expertos es que existen contradicciones referente a la importación de mercancías que han sido exportadas de manera temporal con el fin de someterlas a transformación, elaboración o reparación en el exterior. Al respecto el artículo 138 del Decreto

2685 de 1999 establece que los derechos de aduana se causarán sobre “el valor agregado en el exterior”.

Sin embargo, el artículo 11 de la Resolución 1456 de la CAN consagra una norma una norma contradictoria con lo establecido en el Decreto 2685, al señalar: “El valor en aduana de las mercancías reimportadas que hayan sido sometidas a perfeccionamiento pasivo será determinado considerando el valor total de la mercancía tal y como se reimporta, incluyendo el valor agregado en el exterior, los gastos de transporte, costo del seguro y demás gastos de entrega ocasionados por el envío y devolución de la mercancía”.

La redacción da lugar a los siguientes interrogantes: ¿Cómo se determina el valor total, si de acuerdo con el artículo 1º de la resolución en estos casos no se puede utilizar el valor de transacción y tampoco los métodos secundarios de valoración? Pues dicha resolución no lo menciona.

¿Qué incluye el valor total de la mercancía? Incluye los insumos piezas o materiales nacionales o nacionalizados que han sido exportados para ser objeto de la operación?

¿Constituye el valor total la base gravable?

El proyecto de Estatuto Aduanero en su artículo 268 establece que, en estos casos, la base gravable para la liquidación de los aranceles se establece “descontando del ‘valor en aduana’ de la mercancía importada, los importes correspondientes a las materias primas e insumos nacionales y extranjeros en libre circulación, exportados e incorporados en la mercancía producida”.

Al respecto cabe mencionar que el proyecto de norma transcrita se refiere al valor en aduanas y no al valor agregado como lo hace la legislación vigente.

En este sentido, la redacción del Decreto 2685 establece directamente como base gravable el valor agregado externo.

El proyecto consagra la noción de “valor en aduanas” e introduce una metodología considerada confusa, pues como ya se ha dicho en estos casos no es posible aplicar el método del valor de transacción, ni los métodos secundarios de valoración. Por consiguiente es conveniente mantener la redacción del Decreto 2685 actualmente vigente que de manera incuestionable determina que la base gravable se establecerá con base en el valor agregado externo.

De todas formas subsiste la incertidumbre generada por la redacción del artículo 11 de la Resolución 1456 de la CAN.

Las anteriores son solo algunas de las contradicciones que se presentan en el cuerpo normativo de valoración subregional y local.

Las importaciones en consignación cuyo valor no es posible declarar de manera provisional porque las normas andinas (CAN, Res. 1239, art. 7º) no lo permiten, al exigir que este tipo de declaración solo procede cuando la mercancía se pueda valorar por el método del valor de transacción. Ello lleva a que los importadores de bienes en consignación deban pagar multas que no se justifican, en razón de conductas que en realidad no vulneran ningún bien jurídico protegido por la ley.

Colombia manifiesta que debido a las anteriores contradicciones en la ley es menester y deber de dicho país poner los principios de la OMC acorde con las leyes internas, así como las regionales.

Es importante también que el Gobierno se asegure de que las normas del Estatuto Aduanero a expedir guarden conformidad y congruencia con los principios anteriormente enunciados.

**SEGUNDA PARTE.**  
**LA APLICACIÓN CONTROVERSIAL DE LA NOCIÓN DEL VALOR**  
**EN ADUANA**

En la actualidad es posible denotar como existe una interpretación controversial de la noción del Valor en aduana, como se ha demostrado no sólo los importadores y la autoridad administrativa encuentra compleja la ardua tarea de determinar la base gravable de los bienes importados.

En esta segunda parte se tratará de demostrar como los países miembros de la OMC encuentran controversial la aplicación del Acuerdo de valoración, toda vez que dicho Acuerdo establece reservas para los países en desarrollo en donde se les permite determinar el valor de bienes sobre la base de valores mínimos, oficialmente establecidos, así mismo, pueden formular una reserva referente a la aplicación del Acuerdo que les permitan mantener esos valores, de manera limitada y con carácter transitorio, en los términos y condiciones acordados por los miembros, sin embargo, no son los únicos con problemas para aplicar el Acuerdo, también los países desarrollados se manifiestan ante dicha situación (I).

### **CAPÍTULO I. Una aplicación controversial entre los países miembros de la OMC.**

La aplicación del acuerdo por parte de sus miembros ha sido controversial, sin embargo, podemos denotar que gracias a los miembros de la OMC, se plantea un panorama bajo las ventajas y desventajas que se viven en el Acuerdo para los países desarrollados y los países en desarrollo (I) y la otra los temas constantes que se manifiestan en debate (II).



## **SECCIÓN I. La difícil aplicación del valor en aduanas : países en desarrollo y desarrollados**

### **A. Diversos asuntos en la práctica**

#### **1. Venezuela, Jamaica, Brasil, República Dominicana, Pakistán.**

Estos son los países que han aceptado la propuesta de la India, que les ayudará en la solución de las administraciones aduaneras de todos los miembros para resolver las cuestiones que tienen relación con las transacciones y documentos irreales.

La solución ha sido diferente para cada problema de las aduanas, determinación podrán ser resuelto con la información dada en un tiempo determinado.

#### **2. Tailandia**

La situación en Tailandia es muy importante porque es un País que tiene una Ley de Información, que no permite a las agencias del gobierno para proporcionar la información sobre los bienes importados.

#### **3. Colombia**

Es un País que ha tenido dificultades para obtener la información necesaria para rechazar los valores reportados para el importador cuando se equivocan.

#### **4. Singapur**

Singapur informó que el problema del fraude es más fácil de detectar en el país de importación porque él es el que tiene más acceso a las facturas y declaraciones de apoyo a los bienes.

## 5. Guatemala

En 2003 demandó la consulta sobre el sistema de precios aplicada por México. Ciertas reglas fijan los precios oficiales, que Guatemala pensaba eran contradictorias con las reglas del Acuerdo sobre el valor en aduana. También fue analizada la práctica por la administración aduanera mexicana, que exige el depósito o una caución para garantizar la aplicación de los precios fijados oficialmente. Posterior a esta discusión México y Guatemala llegaron a una solución mutua.

## 6. La Comunidad Europea,

Ha demandado la apertura de consulta con México, México aplicaba elementos diferentes para la determinación del valor de bienes originarios de la CE y de aquellos originario de países del TLC. La base del valor en aduana para importaciones originaria de países miembros del TLCAN era sobre el valor FOB y para los no miembros el valor CIF.

### **B. La información entre los países miembros de la OMC**

La determinación del valor de los nuevos productos es un gran reto para las administraciones de aduanas, y esencialmente por las administraciones aduaneras de los países en desarrollo porque no tienen las herramientas o los medios para comparar y determinar el valor del producto.

La OMA ha sido capaz de poner en marcha un sistema de intercambio de información de valor entre los países, pero actualmente no se ha aplicado debido a que muchos países desarrollados protegen las condiciones de fabricación, producción y comercial de sus empresas, considerados como sectores que no se comparte información hacia el exterior relacionada con las listas de precios y el valor de los bienes.

Relacionado con el debate en relación del Código de Tokio, las principales dificultades en la aplicación por parte de algunos países en desarrollo era que el Acuerdo no permitía sus administraciones aduaneras luchar contra la subfacturación y el fraude, y en especial la reducción de los precios.

La Ronda Uruguay permite a las autoridades aduaneras de rechazar el valor declarado por el importador, cuando él considera que es demasiado alto o muy reducido, pero en la práctica es casi imposible, porque no tienen información fiable sobre el precio y la fecha en que se expidió, ya que son datos que se requieren para la comparación.

Otra queja de los países en desarrollo es que están faltos de ser tomados en cuenta en los consensos realizados en la OMC, pues la participación de ellos es casi nula en la determinación de las normas y acuerdos.

Por otra parte, los países desarrollados no necesitan los ingresos aduaneros, por lo que cuentan con un sistema de tecnología avanzada que ayuda a determinar el valor de las mercancías, pero el problema es que ellos NO quieren dar la información que tienen, para proteger su comercio, por ejemplo: los Estados Unidos tiene una ley que prohíbe dar información sobre sus relaciones comerciales y de su industria.

La posición de Canadá y Japón es que sea el país exportador el que otorgue la información sobre el valor de las mercancías. El Acuerdo de valoración establece que el importador debe ser responsable de tal logro. Pero el temor de Canadá y Japón es el uso que le puedan dar a la información por parte de los países Miembros.

Las Comunidades Económicas Europeas han indicado que el país importador tiene plenas facultades para aplicar el Acuerdo, incluido el acceso a la información y el tratamiento para determinar el fraude, en la mayoría de

los casos, los importadores cooperaron con las autoridades del país importador. La Comunidad Europea considera que es más importante los medios ordinarios, buenas prácticas y buena administración del Acuerdo permitiendo abordar los problemas que enfrentan las administraciones aduaneras.

Sin embargo, la asistencia técnica no es la solución para eliminar las prácticas desleales, sin embargo puede ayudar en cuestiones técnicas entre los países.

Las investigaciones llevadas a cabo por la OMA, indican que la mayoría de las actividades por todo el mundo son de capacitación y asistencia técnica. Aunque éstos desempeñan una importante función deben de dirigir actividades a la gestión, administración y procedimientos en las administraciones aduaneras.

Una de las preocupaciones más importantes para los países en desarrollo era el valor de las mercancías en el caso de las transacciones entre las empresas multinacionales, que se han opuesto a la condición de que acepten el valor de transacción cuando el importador haya demostrado el valor aproximado a otros valores de transacción establecidos en plena competencia (condiciones de libre mercado). Los países en desarrollo en los que comercializan las empresas transnacionales tienen facilidades para rechazar el precio de la transacción cuando es diferente al precio de la transacción de bienes similares.

Otro rubro a denotar por parte de los países en desarrollo es que consideran que con la aplicación del Acuerdo perderán ingresos, porque significa dejar sus prácticas habituales de sumar al precio pagado o por pagar, las comisiones de compra y descuentos especiales para los importadores, operando como agentes exclusivos.

También está el problema del Acuerdo en relación con el precio de transferencia, ya que se incrementó el comercio y la industria entre las unidades que integran las empresas transnacionales.

Para facilitar la adhesión al Acuerdo, es necesario dar una asistencia técnica adecuada por la OMC y la OMA y otras organizaciones internacionales, especialmente la formación de los funcionarios encargados de la recaudación de los derechos y de la correcta aplicación del método código y el desarrollo de los datos de las aduanas para hacer comparaciones entre los precios.

India ha propuesto que el costo de los servicios, como la ingeniería, diseño y desarrollo, y de los medios, actividades gratuitas a precios reducidos para su uso en la producción de las mercancías importadas sea incluido en el precio a pagar o pagado. Debido a que la lógica es que estos bienes y servicios sean parte del valor de las mercancías importadas, incluso si fue el comprador quien los proporcionó.

De acuerdo con la India, el valor de tales servicios se ve perjudicado, porque es imposible saber si estos servicios se cubrieron por el país importador.

El Artículo 8 manifiesta que este tipo de servicios se tienen en cuenta, sólo si no se hacen en el país importador, entonces es más fiable considerar el precio de los países importadores, argumentado servicios a la transacción.

Las mercancías que figuran en el Artículo podrán ser facilitadas por el país exportador, el país importador o un tercer país. El tratamiento de un lado, los bienes y servicios también dan lugar a unos valores de bifurcación de los importadores, que solicitan el fraude y tratando de deducir una parte del valor está en los servicios prestados por el comprador y que se hacen en el país

importador. En tal caso, es difícil probar la verdad y es imposible seguir la transferencia de dinero.

En el mundo actual de la tecnología de la información es difícil encontrar el origen de las transacciones financieras, debe tener un mejor control y realizar auditorías de los importadores que tienen problemas en sus declaraciones y que cuentan con los medios, las herramientas y técnicas para escapar del fraude y, al mismo tiempo, identificar los servicios prestados y los costos.

El valor de las mercancías en la aduana puede ser fácil determinar si los países menos adelantados y los países miembros en desarrollo implementa el Acuerdo de la OMC. Los países en desarrollo tienen que bajar los impuestos ya que el « valor en aduana» sera menos defraudado.

No obstante lo anterior, podemos observar como algunos países desarrollados desean que cuando circule o transite la mercancía se incluya información sobre los bienes, para que se pueda garantizar su valor, tal es el caso de EU, que desde el 11 de septiembre solicitan un sin número de información sobre los productos a los países que desean importar bienes en el país.

## **SECCIÓN II: Países en desarrollo y los países desarrollados puntos en desacuerdo**

En la sección anterior hemos analizado las razones por las cuales los países en desarrollo tienen dificultades para aplicar las disposiciones del Acuerdo de Valoración. Esta sección se centrará en los principales puntos de desacuerdo entre los países desarrollados y en desarrollo.

## **A. Periodo de transición en países en desarrollo**

Dada la complejidad del Acuerdo de Valoración, los países en desarrollo necesitan asistencia en sus esfuerzos por integrarse en el sistema. Se reconoció que la aplicación del Acuerdo fue difícil para los países en desarrollo, ya que se vieron obligados a ajustar sus leyes nacionales, así como para reclutar y capacitar a funcionarios para reorganizar el trabajo de Aduanas, y la adaptación de los equipos técnicos necesarios para la aplicación del nuevo sistema de valoración.

Además de estas medidas, como, por ejemplo, la asistencia técnica o reservas que tenían sobre el uso de valores mínimos, se consideró que estos países necesitarían tiempo.

Así, los países en desarrollo y PMA que no eran partes en el Acuerdo sobre VA en conformidad con el principio de trato especial y diferenciado que plantea en su artículo 20-1 del Acuerdo de la OMC en la valoración, se les dio un plazo de 5 años para aplicar las disposiciones del Acuerdo.

En este orden de ideas y en virtud del artículo 20-2, los países en desarrollo tienen la oportunidad de ampliar este periodo aún tres años más, debido a que la metodología del valor calculado, se considera que es particularmente difícil de aplicar.

En la decisión de Doha, en la sección 8 del 14 de noviembre de 2001 sobre la aplicación de los acuerdos de la OMC los países en desarrollo tomaron nota de la decisión del Comité de Valoración de conceder una prórroga del período de transición de cinco años a partir de una serie de demandas realizadas por los países en desarrollo.

Hasta aquí lo expuesto la concesión del período de cinco años para la aplicación del sistema de valoración basado en el valor de transacción si bien ya estaba presente en el Acuerdo sobre Valoración en la Ronda de Tokio se ve reflejado en el artículo 20-1 del Acuerdo de la OMC en la valoración.

En el punto 2-I del Protocolo del Acuerdo relativo a la valoración de la Ronda de Tokio ofrece una oportunidad para que los países en desarrollo puedan pedir antes de que finalice el período de transición una extensión de la misma, al igual que el párrafo 1 del Anexo III.

El Dr. Oumar Arabov, manifiesta que este periodo de transición de cinco años, les da a los países en desarrollo un tiempo a fin de que pueden prepararse para la aplicación de las disposiciones del Acuerdo, es prácticamente la única concesión viable que estos países han logrado bajo Ronda de Tokio, sin embargo, muchos países desarrollados están en desacuerdo la prolongación de la aplicación de las disposiciones del Acuerdo.

Sin embargo, es menester mencionar que la medida tomada en la cual se otorga un trato especial y diferenciado ha demostrado que los países en desarrollo no han sido capaces de aplicar el Acuerdo en el tiempo y sin que hasta el momento se haya logrado aplicar el método del valor de transacción.

La aplicación de la Convención de Tokio no tenía como finalidad de tener un impacto en el volumen de los ingresos aduaneros ni facilitar el comercio, proporcionando uniformidad, estabilidad y previsibilidad de las prácticas de evaluación.

En principio, el impacto en los ingresos se produce cuando la base gravable del Acuerdo es diferente a la anterior. Si examinamos la magnitud del cambio en la base gravable se llevó a cabo debido a la aplicación del Acuerdo, no es relevante. En efecto, el Convenio de Bruselas y el Convenio



de Tokio comparten los mismos principios generales. El valor en aduana del Acuerdo de la OMC es ligeramente menor que la del Convenio de Bruselas y esto por razones técnicas. A diferencia del Convenio de Bruselas, el Acuerdo de la OMC excluye comisiones de compra del precio pagado por los gastos del importador y publicidad<sup>149</sup>.

## **B. Proteccionismo en ambos países desarrollados y en desarrollo**

Podemos observar como los Países desarrollados por su parte, como el caso de EU crean proteccionismo en otro rubros, que no son directamente en los ingresos obtenidos por el comercio exterior, tal es el caso en el que México demanda a EU, toda vez que este último aplicaba una ley interna para la protección de los mamíferos marinos, en ese país se dio el embargo de las importaciones realizadas por México de atún de aleta amarilla. En la ley para la protección de mamíferos marinos se fijan normas para la protección de los delfines, con un límite máximo de captura para la flota nacional y para los barcos que pescan atún de aleta amarilla en el Océano Pacífico tropical oriental<sup>150</sup>

En 1991, a pedido de México, se estableció en el GATT un Grupo Especial para estudiar el embargo impuesto por los Estados Unidos<sup>151</sup> a las importaciones de atún, medida que era incompatible con las disposiciones del GATT.

---

<sup>149</sup> Ibidem P. 160.

<sup>150</sup> [https://www.wto.org/spanish/tratop\\_s/envir\\_s/edis04\\_s.htm](https://www.wto.org/spanish/tratop_s/envir_s/edis04_s.htm), Al respecto cuatro países latinoamericanos fueron afectados por esta ley: México, Venezuela, Costa Rica y Panamá. Los EU sostenían que la pesca de atún por países como México y Venezuela estaba ocasionando la muerte de numerosos delfines, debido a que los atunes suelen reunirse debajo de los delfines, de modo que al momento de la pesca capturaban indistintamente atunes y delfines. Esto, según la tesis estadounidense, dejaba especialmente desprotegidos a los delfines en aguas internacionales.

<sup>151</sup> EU al respecto argumento que el artículo 3 del GATT autorizaba la imposición de restricciones en la frontera para proteger a los delfines, y que ello quedaba sólo refrendado con la promulgación de la ley de protección de los mamíferos marinos.

El Grupo Especial del GATT concluyó que el embargo aplicado por los Estados Unidos era contrario al artículo 3, pues la comparación debía hacerse entre productos del país exportador y del país importador.

Por otra parte, México presentó otra queja al Grupo Especial de Solución de Diferencias, esta vez porque Estados Unidos ponía una etiqueta que decía "inocuo para los delfines" en los envases de atún nacional, con el supuesto propósito, amparado en la ley de información del consumidor, de proteger estos animales. Sin embargo, el Grupo Especial no se pronunció en contra de la medida, argumentó de que el etiquetado no contravenía las disposiciones del GATT.

Según se ha sostenido, la prohibición de importar atún no perseguía tanto defender a los delfines como a la flota pesquera de los Estados Unidos.

El embargo fué considerado por los países afectados como una medida extrajurisdiccional y discriminatoria impuesta unilateralmente por los Estados Unidos.

Como se observa los países en desarrollo se encuentran en desventaja ante países desarrollados con este tipo de políticas, en las cuales se imponen a los demás países sus propias reglas internas.

Las restricciones o regulaciones de este tipo, pueden denotar la adopción de medidas proteccionistas del comercio por parte de los países más poderosos.

Aun cuando el Órgano de Solución de Diferencias del GATT aceptó la apelación de México y condenó la injerencia de los Estados Unidos en el

método de producción utilizado por México, este último se vio obligado en la práctica a cambiar el proceso de pesca del atún, dada su incorporación al TLCAN.

En este caso se está frente a un nuevo tipo de proteccionismo, pues un proceso de producción que daña el medio ambiente, pero no tiene un impacto ambiental sobre el producto final en el país de origen, por lo que según establece el GATT no es motivo para la imposición de una restricción al comercio.

Pero en un enfoque global del comercio internacional, el hecho de que los países interesados adopten un proceso de producción acorde con el requerido en el mercado de destino, responde más bien a una necesidad comercial.

Aunado a lo anterior, aun cuando la imposición de normas a los procesos no está permitida en la OMC, éstas pueden implantarse por otras vías, y una de ellas son los acuerdos comerciales bilaterales o multilaterales. El TLCAN es un ejemplo de ello, como también lo son las normas ISO, pues aun cuando su aceptación es voluntaria, éstas están siendo exigidas por algunos países desarrollados, especialmente los países europeos

Por otro lado, los países desarrollados creen que la asistencia técnica no es la solución para eliminar las prácticas corruptas que existen en varios países y que tienen muy altos ingresos aduaneros.

### **C. La información entre los países miembros de la OMC**

La determinación del valor de los nuevos productos es un gran reto para las administraciones de aduanas, y esencialmente por las administraciones aduaneras de los países en desarrollo porque no tienen las herramientas o los medios para comparar y determinar el valor del producto. La OMA ha sido

capaz de poner en marcha un sistema de intercambio de información de valor entre los países, pero actualmente no se ha aplicado debido a que muchos países grandes protegen las condiciones de fabricación comercial de sus negocios, considerados como sectores industriales y que no se comparte información hacia el exterior relacionada con las listas de precios y valor de los bienes.

Relacionado con el debate en relación del Código de Tokio, las principales dificultades en la aplicación por parte de algunos países en desarrollo era que el Acuerdo no permitía sus administraciones aduaneras luchar contra la facturación y el fraude, y en especial la reducción de los ingresos.

La Ronda Uruguay permite a las autoridades aduaneras de rechazar el valor declarado por el importador, cuando él considera que es demasiado alto o muy reducido, pero en la práctica es casi imposible, porque no tienen información fiable sobre el precio y la fecha, ya que son datos que se requieren para la comparación.

Por otra instancia de parte, los países desarrollados no necesitan los ingresos aduaneros, por lo que cuentan con un sistema de tecnología avanzada que ayuda a determinar el valor de las mercancías, pero el problema es que ellos no comparten la información que tienen, porque para proteger su comercio, por ejemplo: los Estados Unidos tiene una ley que prohíbe dar información sobre sus relaciones comerciales y la de su industria.

La posición de Canadá y Japón en relación con la propuesta de la India es que la información sobre el valor de los bienes se lleve desde el origen, es decir contar con la información desde el país exportador en lugar de que se lleva a cabo por el país importador. El Acuerdo establece que el importador

debe ser responsable de tal logro. Pero el temor de Canadá y Japón es el uso real que le puedan dar a dicha información por parte de los países miembros.

Las Comunidades Económicas Europeas han indicado que el país importador tiene plenas facultades para aplicar el Acuerdo, incluido el acceso a la información y el tratamiento para determinar el fraude, en la mayoría de los casos, los importadores cooperaron con las autoridades del país importador. La Comunidad Europea considera que es más importante los medios ordinarios, buenas prácticas y buena administración del Acuerdo permitiendo abordar los problemas que enfrentan las administraciones aduaneras.

#### **D. La asistencia técnica.**

Las investigaciones llevadas a cabo por la OMA, indican que la mayoría de las actividades realizadas por todo el mundo son de capacitación y asistencia técnica. Aunque éstos desempeñan una importante función se deben de dirigir actividades a la gestión de la administración de las aduanas y procedimientos en las administraciones aduaneras.

La dificultad de las autoridades aduaneras para determinar el « valor en aduana » es que cuanto más evoluciona la tecnología, es más difícil de estimar ciertos productos, incluso con la asistencia técnica de los países en desarrollo juegan con el valor<sup>152</sup>.

Una de las preocupaciones más importantes para los países en desarrollo es el valor de las mercancías en el caso de transacciones entre las empresas multinacionales, que se han opuesto a la condición de aceptar el

---

<sup>152</sup>A diferencia de los países desarrollados, donde la contribución de los derechos de aduana a los ingresos públicos son insignificantes, varios países en desarrollo siguen dependiendo de aduanas recaudan un 50 % o una mayor proporción de los ingresos del gobierno.

valor de transacción cuando el importador haya demostrado el valor aproximado a otros valores de transacción establecidos en plena competencia (condiciones de libre mercado).<sup>153</sup>. Los países en desarrollo en los que comercializan las empresas transnacionales facilidades para rechazar el precio de la transacción cuando era diferente con el precio de la transacción de bienes similares.

Aunque los países en desarrollo establecen procesos especiales y diferentes, requieren de la asistencia técnica para la implementación de nuevos conceptos sobre el valor.

También está el problema del Acuerdo en relación con el precio de transferencia, ya que con menos restricciones aplicadas a la inversión extranjera directa, se incrementó el comercio y la industria intersectorial entre las unidades que integran las empresas transnacionales. Para facilitar la adhesión al Acuerdo, es necesario dar una asistencia técnica adecuada por la OMC y la OMA y otras organizaciones internacionales, especialmente la formación de los funcionarios encargados de la recaudación de los derechos y de la correcta aplicación del método código y el desarrollo de los datos de las aduanas para hacer comparaciones entre los precios.

## **CAPÍTULO II. La noción del valor en aduanas en México**

Como se analizó anteriormente, existe un debate en la aplicación e interpretación entre los países desarrollados y los países en desarrollo del Acuerdo de Valoración de la OMC, en esta problemática México no ha sido la excepción, se puede observar como se encuentra en el doble juego, por una parte tenemos a un país en desarrollo que no cuenta con los recursos técnicos para aplicar el Acuerdo de Valoración, y por otra, al no querer perder los

---

<sup>153</sup>GONZALEZ, Bianchi Pablo, "El valor en aduana », Universidad de Montevideo, Volumen I, 2003, P. 75 .

ingresos que obtiene de los impuestos al comercio exterior, se aplican reglas estrictas y arbitrarias dejando al importador falto de seguridad jurídica (I), no obstante lo anterior, es un país que también es afectado por falta de coherencia en la aplicación del Acuerdo, y que tiene la controversia ante dos sistemas aplicados por diferentes autoridades (II)

### **SECCIÓN I. México y los tratados de libre comercio una aplicación controversial del valor en aduana**

Referente al trato preferencial por parte de los Tratados de Libre Comercio, México ha firmado acuerdos comerciales en 3 continentes, y cuenta con 10 tratados de libre comercio con 45 países, 30 acuerdos para la promoción y protección recíproca de las inversiones y nueve acuerdos de alcance limitado, en el marco de la Asociación Latinoamericana de Integración ALADI<sup>154</sup>.

Asimismo, México es miembro de organismos y foros multilaterales y regionales entre ellos la OMC, el Mecanismo de Cooperación Económica Asia-Pacífico APEC y la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos OCDE y la ALADI.

En dichos acuerdos, se puede convenir tener una tasa preferencial sobre productos Originarios de nuestro País, siguiendo con las reglas de origen que establece la OMC.

En la mayoría de dicha solicitud, aunado se requiere se presente un CO certificado de origen, por ejemplo el Certificado de Origen del TLCAN es un documento desarrollado por los socios del TLCAN y requerido en el marco del

---

<sup>154</sup> <http://www.promexico.gob.mx>

Tratado para certificar que un bien que se exporta del territorio de una Parte al territorio de otra Parte, se califica como originario.

Esto con la finalidad de obtener trato arancelario preferencial, es decir los miembros de dicho tratado pueden convenir temas referentes a una tasa arancelaria preferencial sobre productos de Origen de los países que integran dicho TLCAN, abordar temas referentes a evitar la doble imposición o bien evitar la evasión fiscal en el pago de impuestos referentes al comercio exterior, así como en la prestación de servicios. El CO debe ser completado en su totalidad y de manera legible por el exportador o el productor, y debe estar en posesión del importador al momento de hacer la declaración en aduana.

Todos los bienes son clasificados usando el Sistema Armonizado, referente a a nomenclatura internacional desarrollada por la OMA.

El número de seis dígitos del Sistema Armonizado es requerido en el Certificado de Origen del TLCAN, excepto en caso de que el bien esté sujeto a una regla específica de origen que requiera ocho dígitos<sup>155</sup>.

Una vez que la clasificación ha sido determinada, la tarifa arancelaria aplicable para cada uno de los países del TLCAN indicará la tasa de arancel.

En el caso de México, la sección titulada « aranceles aplicados a socios comerciales » usa los códigos EU y Canadá para la tasa preferencial aplicable a estos países. Para la mayoría de los productos, el arancel para bienes que califican para preferencias del TLCAN es cero.

A toda luz, en el caso de tasas preferenciales, o tratados de libre comercio, el valor en aduanas se sujetará a tasa que se determinen entre los

---

<sup>155</sup> Por ejemplo, un piano de cola se clasifica en la subpartida 9201.20 del Sistema Armonizado. El capítulo 92 se utiliza para los instrumentos musicales, la partida 9201 para los pianos y la subpartida 9201.20 para los pianos de cola.



países miembros, sin embargo, podemos ver como ciertos países, con base a las negociaciones comerciales que tienen con otros países.

Un caso de lo anterior es por ejemplo, cuando la Comunidad Europea por su lado demandó la apertura de consulta con México, en el que se denota México aplicaba elementos diferentes para la determinación del valor de bienes originarios de la CE y de aquellos originarios de países del TLCAN. La base del valor en aduana para importaciones originaria de países miembros del TLCAN era sobre el valor FOB y para los no miembros el valor CIF.

#### **A. Consulta de los importadores en México.**

Los importadores podrán formular o consultar ante las autoridades aduaneras sobre el método de valoración o los elementos para determinar el « valor en aduana» de las mercancías, esta consulta deberá presentarse antes de la importación de las mercancías, cumplir con los requisitos establecidos en los Artículos 18, 18-A y 19 del Código Fiscal de la Federación y contener toda la información y documentación que permita a la autoridad aduanera emitir la resolución.

Cuando no se cumpla con los requisitos mencionados o se requiera la presentación de información o documentación adicional, la autoridad podrá requerir al promovente para que en un plazo de 30- treinta días cumpla con el requisito omitido o presente la información o documentación adicional. En caso de no cumplirse con el requerimiento en el plazo señalado, la promoción se tendrá por no presentada.

Las resoluciones deberán dictarse en un plazo no mayor a 4-cuatro meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o esperar a que ésta se dicte. En caso de

que se requiera al promovente para que cumpla los requisitos omitidos o proporcione los elementos necesarios para resolver, el término comenzará a correr desde que el requerimiento haya sido cumplido.<sup>156</sup>

La resolución que se emita será aplicable a las importaciones que se efectúen con posterioridad a su notificación, durante el ejercicio fiscal de que se trate, en tanto no cambien los fundamentos de hecho y de derecho en que se haya basado, no sea revocada o modificada y siempre que la persona a la que se le haya expedido no haya manifestado falsamente u omitido hechos o circunstancias en los que se haya basado la resolución.

## **SECCIÓN II. La difícil aplicación del valor en aduanas en México**

En este último rubro, se dedica el estudio de la controversia del aplicar el Acuerdo en nuestro país, haciendo un análisis con las normas internas relacionadas dicho tema. Para ello tomamos de base las ideas del maestro Kelsen, relacionando nuestro tema con su teoría.

Al respecto nos dice que un acontecimiento que logra su sentido específicamente jurídico, su significación propia en derecho, lo logra a través de una norma que se refiere a él con su contenido, y que le otorga significación en derecho, de suerte que el acto puede ser explicitado según esa norma.

En este orden de ideas la norma funciona como un esquema de explicitación. La materia aduanera no es la excepción en otras palabras: el enunciado de que un acto de conducta humana situado en el tiempo y el espacio es un acto de derecho (o un acto contrario a derecho) es el resultado de una explicitación específica, a saber, una explicitación normativa<sup>157</sup>.

---

<sup>156</sup>[http://www.aduanas.sat.gob.mx/aduana\\_Mexico/2007/Descargas/Guia\\_Importacion/GI06\\_06.pdf](http://www.aduanas.sat.gob.mx/aduana_Mexico/2007/Descargas/Guia_Importacion/GI06_06.pdf)

<sup>157</sup>KELSEN, Hans. "Teoría pura del Derecho". Traducción del original en alemán Roberto J. Vernengo, Porrúa, México, 1998. P.17.

En este orden de ideas el Valor en Aduana se efectuará al comprar mercancía en el exterior y que la misma ingrese a nuestro país para su venta o consumo, esté deberá ser importado por lo que será un acto de derecho situado en determinado tiempo y espacio.

Con la palabra «norma» se alude a que algo deba ser o producirse; especialmente, a que un hombre deba comportarse de determinada manera.

Cabe hacer mención que todos los acuerdos internacionales que se integren en virtud del artículo 133 de nuestra Carta Magna, como lo es el caso del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros, se transforman en derecho interno de aplicación general, tanto por las autoridades administrativas como por los propios tribunales de justicia nacional.<sup>158</sup>

Por lo que el acto de importación será la explicitación normativa correspondiente al resultado del pago de contribuciones al comercio exterior.

En 1992 nuestra ley aduanera incorpora los principios del Código a la base gravable de las importaciones mexicanas.

La consecuencia práctica de esta adhesión es el hecho que como en el caso de cualquier disposición jurídica, la observancia y el cumplimiento de los tratados internacionales por parte de la autoridad administrativa, podrá ser exigida por los particulares, haciendo uso de los medios de impugnación o de control constitucional establecidos en el derecho mexicano.

Por lo que es importante darle la observancia y cumplimiento al Acuerdo de aplicación al Artículo VII del GATT, el cual repercute en la imposición tributaria generada, en virtud de un conjunto de métodos para llegar al valor

---

<sup>158</sup>GARRIDO Ruiz, Abel. El ingreso de México al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio. México, Cámara Nacional de la ciudad de México. 1987. P. 223.

de la mercancía por parte de la autoridad aduanera y poder aplicar los impuestos que le corresponden.

En el ámbito de las mercancías la función que ha tenido el GATT, hoy OMC y el Consejo Aduanero de Bruselas, hoy la OMA, se refleja en diversos tratados internacionales, en el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII de GATT conocido en nuestro país como Código de Valoración Aduanera, explicado en los tópicos precedente.

Ambos instrumentos han impactado en el derecho tributario aduanero de nuestro país, si bien es cierto la armonización de las leyes en nuestro país en relación con dicho tratado han sido significativas, sin embargo se considera que quedan todavía desafiantes en la comprensión jurídico-operativa por parte de los agentes del comercio exterior en México.

Al respecto la Ley Aduanera de nuestro país incorpora íntegramente el Capítulo « Base Gravable », los principios y premisas operativas del Código de Valoración del GATT, que requiere una interpretación jurídica y operativa de manera correcta.

En este orden de ideas el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII de la Organización Mundial de Comercio, establece el «valor de la transacción» el cual es el criterio número uno en el que se estudian los ajustes que se deben de llevar a cabo respecto al precio pagado o por pagar en una mercancía de importación.

Si no se puede determinar el valor en aduana con arreglo al Art. 1º de dicho acuerdo, se deberá realizar una consulta entre la administración y el importador con el objeto de establecer una base de valoración conforme a lo dispuesto en los artículos 2º y 3º, relacionados con mercancías similares, y así sucesivamente se aplicarán los métodos hasta poder llegar a su determinación.

El protocolo de dicho acuerdo concede a los países en desarrollo formular reservas y deja en arbitrio de la autoridad administrativa de dichos países la aplicación de dichos métodos.

En este orden de ideas, tenemos aquí una contraposición a lo que se desprende de los principios de legalidad que emanan de nuestra Carta Magna, tal y como se demostrará posteriormente en el rubro de la autoridad aduanera quien sea tenga ese arbitrio.

Con base en que la Teoría Pura del Derecho es aquella teoría que interpreta el derecho sin entrelazar los factores o elementos externos al derecho mismo, tomaremos en cuenta esa pirámide o jerarquización de normas partiendo de la constitución misma, y solo en este sentido aplicaremos la Teoría Pura del Derecho partiendo de la Constitución como norma fundamental.<sup>159</sup>

Tanto la norma fundante básica como la norma presupuesta y el orden jurídico kelseniano tienen una explicación lógica, en este caso, la coordinación interna de todo ese orden que la doctrina ha denominado: la pirámide jurídica kelseniana.

Al respecto nuestro sistema jurídico mexicano contempla lo antes narrado en el artículo Constitucional 133, en el que se menciona lo siguiente:

Los tratados internacionales suscritos por México, en los términos señalados por la propia constitución, tienen la misma validez y jerarquía que los preceptos constitucionales.

---

<sup>159</sup>KELSEN Hans, Introducción a la teoría pura del derecho. Asociación Peruana de Derecho Constitucional, Perú. 2002. P. 47.

Cabe señalar que si de lo acordado en una negociación internacional se derivará una contradicción con una ley fiscal interna, prevalecería por encima de ella lo que se exponga en el tratado internacional.<sup>160</sup>

Una vez definida la posición del Acuerdo en nuestro sistema jurídico, se hace referencia a los artículos establecidos en nuestra Carta Magna, seguido de las leyes fiscales-aduaneras que de ella emanan, relacionándolo con el tema de investigación.

En este sentido, nuestra Carta Magna menciona los postulados referentes al principio de legalidad tributaria, en virtud de los cuales se encuentra sustentada la legalidad jurídica en materia tributaria.

El artículo 14 constitucional establece lo siguiente:

Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

El artículo 16 constitucional nos menciona:

Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

El artículo 31 fracción IV, nos menciona que son obligaciones de los mexicanos:

---

<sup>160</sup> MABARAK Cerecedo, Doricela. « Derecho financiero público ». Mc Graw-Hill. México, 1999. P. 59.

Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. De dichas contribuciones nos enfocaremos solo a los impuestos y a los derechos, pues son los que aplicarían a nuestro tema.

El artículo 73 fracción VII el cual establece las facultades del Congreso:

Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

Art 76. SON FACULTADES EXCLUSIVAS DEL SENADO:

i. Analizar la política exterior desarrollada por el ejecutivo federal con base en los informes anuales que el presidente de la república y el secretario del despacho correspondiente rindan al congreso.

Además, aprobar los tratados internacionales y convenciones diplomáticas que el ejecutivo federal suscriba, así como su decisión de terminar, denunciar, suspender, modificar, enmendar, retirar reservas y formular declaraciones interpretativas sobre los mismos;

Art. 89 son facultades del presidente:

X. Dirigir la política exterior y celebrar tratados internacionales, así como terminar, denunciar, suspender, modificar, enmendar, retirar reservas y formular declaraciones interpretativas sobre los mismos....

Artículo 131. Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aún prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la

misma Federación pueda establecer, ni dictar, en el Distrito Federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117.

El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito, en beneficio del país. El propio Ejecutivo al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.

Al respecto de dichas leyes fiscales en la actualidad se considera faltas en cumplir con el objeto de ser justas, ya que no desempeñan las supuestas funciones para los cuales fueron creadas.

Lo anterior narrado, debido a que no lleva en la medida de lo posible el ideal social, por ende no están acordes con la realidad social en la que vivimos, un ejemplo de ello es que las normas en las que se ampara la seguridad jurídica del contribuyente cada vez se tornan más incomprensibles en su contexto tal como lo planteamos en la primera parte de esta investigación, por lo cual se le da una interpretación errónea. Al haber realizado el estudio del Acuerdo que aplica el Artículo VII del GATT, en el cual no tan solo se demostró la diversidad de interpretaciones que podemos hacer del mismo sino también, los diversos Acuerdos que deben analizarse para su comprensión. Manifiesta una incongruencia entre la finalidad del Acuerdo, pues la intención es crear un sistema sencillo y justo, lo cual a toda luz no se da en la realidad



El derecho para Kelsen debe distinguirse de la justicia. Un enunciado que describa al derecho no debe implicar ningún juicio acerca del valor moral de la ley, es decir, sobre justicia o su injusticia, lo cual por supuesto no excluye el postulado de que el derecho deba ser justo.

En virtud de que no existe una justicia sino diferentes e incluso contradictorios ideales de justicia, el postulado no debe plantearse sin especificar a cual de estas muchas justicias se refiere.<sup>161</sup>

Otro juicio de valor es la validez del derecho, ya que un derecho es válido cuando se realiza, y cuando tiene efectividad.

Por lo cual un derecho vigente, es válido cuando se aplica.

El problema en dichas normas tanto del Acuerdo como de las internas proviene del hecho de que en todos los países y en todos los tiempos existen o ha habido preceptos legislativos que con reunir todas las condiciones formales y materiales para regir no han regido o no rigen. Es decir no se lleva a cabo su aplicación textual. Lo mismo sucede con dicho Acuerdo para poder determinar la base gravable a las contribuciones al comercio exterior, pues como se denoto las decisiones más importantes sobre el mismo se toman por parte de los países en desarrollo, a toda luz son inaplicables en países con diferente desarrollo, con tecnología inadecuada y falta de información sobre su aplicación.

Al respecto se menciona una norma jurídica sólo es considerada como objetivamente válida cuando el comportamiento humano que ella regula se le adecua en los hechos, por lo menos hasta cierto grado. Una norma que en

---

<sup>161</sup> KELSEN, Hans. "Introducción a la teoría pura del derecho", 3ª edición. Instituto de investigaciones Jurídicas, Asociación peruana de Derecho Constitucional, México 2002, p. 60,61.

ningún lugar y nunca es aplicada y obedecida, es decir, una norma que –como suele decir- no alcanza cierto grado de eficacia no es considerada como una norma jurídica válida. Un mínimo de la llamada « efectividad » es una condición de su validez.<sup>162</sup>

Este puede ser el caso del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII, ya que por cuestiones técnicas operativas y de interpretación legal a la norma, no se cumple en su totalidad en diferentes países, por lo cual esta falta de cumplir con el objeto para el cual fue creado.

Basándonos principalmente en que la legalidad, el consenso de los obligados, y la seguridad jurídica, deben estar reunidas en los elementos de las normas para determinarlas como realmente justas debemos de analizar si dichos elementos se encuentra en la materia tributaria al comercio exterior, en las normas de Valoración.

Aquí cabe denotar la importancia del « valor » que tienden alcanzar una norma, llámese justicia, seguridad, bien público o interés general.

Por seguridad jurídica,<sup>163</sup> entendiéndose por seguridad jurídica es la que el derecho mismo nos debe otorgar, establecido en leyes, basado en hechos y que no se remita a juicios de valor, que estos hechos puedan establecerse con menor margen posible de error, y que no esté expuesto a cambios frecuentes. Con ello denotamos que toda vez no existe una noción exacta del valor, pues se carecen de los medios de interpretación, y aplicación de la ley, el contribuyente carece de dicha seguridad jurídica.

---

<sup>162</sup>KELSEN Hans, Introducción a la teoría pura del derecho. Asociación Peruana de Derecho Constitucional, Perú. 2002. P. 24

<sup>163</sup> Ibídem P. 32.

Esa seguridad jurídica analizada de nuestra Carta Magna, pues el cobro de las contribuciones y la imposición de las mismas, están establecidas en los principios tributarios de nuestra ley suprema.

Para que estos principios se lleven a cabo al pie de letra de la ley y se establezca las contribuciones al comercio exterior, deben señalarse obligatoriamente el sujeto, el objeto, la base tasa o tarifa, la cuota, y fecha de pago mismo, a efecto de que la autoridad administrativa se limite a aplicar la ley, evitándose la determinación de los mismos a arbitrio propio. Sin embargo, podemos dilucidar que en materia aduanera, existe un método que determina el valor en aduana, la noción de valor de transacción, mismas que de no cumplirse deberá realizarse en forma de cascada para poder determinarse.

En este orden de ideas, en relación con la materia que nos corresponde se considera que dicho principio si se establece en nuestra Carta Magna pero no se cumple en el sentido al aplicar la ley en materia de imposición aduanera, pues consideramos que al poner en práctica la determinación de la base gravable en materia fiscal-aduanal, no existe dicha garantía de seguridad jurídica al importador.

La autora Mabarak Ceredo menciona que para que exista dicha garantía de legalidad y que la autoridad pueda hacer efectivo un cobro tributario, es necesario que antes exista una ley que obligue al pago de la contribución; y que ésta contenga los elementos necesarios para llegar a la determinación, liquidación y pago de dicha contribución.<sup>164</sup> Siendo en nuestra materia faltante de especificación y parámetros de medición de la noción de valor.

---

<sup>164</sup> MABARAK Cerecedo, Doricela. Derecho financiero público. Mc Graw-Hill. México, 1999. P. 72.

El caso en la imposición en materia aduanal en específico en el rubro de la valoración aduanera, la autoridad tiene la controversia de poner en práctica el Acuerdo de Aplicación al Artículo VII del GATT, y deja a su propio arbitrio la imposición de la carga fiscal, puesto que dicho Acuerdo consta de diversos métodos para reconstruir el valor de la mercancía que servirán de base para imposición de los tributos.

Al dejarse al arbitrio de las autoridades administrativas el valor de la mercancía importada, se deja a juicio de valor de la autoridad administrativa la valoración aduanera, y por ende la determinación de la base gravable, por lo cual se contrapone al principio de seguridad jurídica.

La resolución tomada por la autoridad sobre el valor en aduanas se hace sobre juicios de valor, pues como se denota en dicho Acuerdo, se llega a valor por medio de mercancías similares o semejenates, es decir a través de una aproximación.

Otro ejemplo es la interpretación a las reservas mencionadas en el Protocolo de Acuerdo, en el sentido de que las administraciones aduaneras de países en desarrollo puedan autorizar la aplicación del método que determine el valor en aduana. Eso a toda luz crea una incertidumbre para el contribuyente, pues al pedir una extensión de la aplicación del Acuerdo los países en desarrollo tratan de proteger los ingresos que normalmente obtienen por dichos rubros.

Como se puede demostrar la aplicación de dicho Acuerdo del GATT, no se interpreta con los lineamientos fundamentales y por lo cual se considera de difícil aplicación en nuestro país.

Una de las grandes contribuciones de Kelsen al derecho, se refiere a su concepto de la norma fundante básica.

Kelsen la explica así:

Como se indicó, la norma que representa el fundamento de validez de otra norma es, en su respecto, una norma superior; pero la búsqueda del fundamento de validez de una norma no puede proseguir hasta el infinito, como la búsqueda por la causa de un efecto. Tiene que concluir en una norma que supondremos la última, la suprema. Como norma suprema tiene que ser presupuesta, dado que no puede ser impuesta por una autoridad cuya competencia tendría que basarse en una norma aún superior. Su validez no puede derivarse ya de una norma superior, ni puede volver a cuestionarse el fundamento de su validez. Una norma semejante, presupuesta como norma suprema, será designada aquí como norma fundante básica (Grundnorm).<sup>165</sup>

Aquí cabe señalar que con base a nuestra Carta Magna como norma fundante básica en su artículo 73 fracción VII, el Congreso crea diversas leyes fiscales aplicables en materia aduanera, armonizadas con el Acuerdo relativo a la aplicación de Artículo VII.

Y se denota que no solo es válido el esfuerzo de legislador por crear leyes fundamentadas en los principios de legalidad y seguridad jurídica, también se requiere la total observancia y cumplimiento por parte de las autoridades aduaneras de dichas leyes, que puedan realmente darle a los importadores la seguridad jurídica que se refiere en materia tributaria, tan es así que nunca debe haber una incertidumbre jurídica en el pago de impuestos, estos deben ser conocidos en la ley, tal como menciona la autora Mabarak Ceredo en cuanto al sujeto, el objeto, la tasa o tarifa gravable y el supuesto generador.

---

<sup>165</sup>KELSEN Hans, Introducción a la teoría pura del derecho. Asociación Peruana de Derecho Constitucional, Perú. 2002. P. 202

Ahora bien, al adoptarse los tratados internacionales en materia aduanera, no solo es de suma importancia la armonización de nuestras leyes con lo estipulado en los mismos, es de igual importancia hacer una correcta interpretación de las leyes para poder aplicarlas al caso concreto.

Hasta aquí lo expuesto supone adoptar dichas normas y no contradecir con la idea fundamental del legislador, es desafiante para los agentes del comercio exterior en México en la comprensión jurídico-operativa de dichos tratados internacionales para una correcta imposición.

Al respecto la Ley Aduanera de nuestro país incorpora íntegramente el Capítulo «Base Gravable», los principios y premisas operativas del Código de Valoración del GATT, que requieren una interpretación jurídica y operativa de manera correcta.

El artículo 52 de la ley aduanera al respecto menciona:

Están obligadas al pago de los impuestos al comercio exterior las personas físicas y morales que introduzcan mercancía al territorio nacional o las extraigan del mismo.

Referente a la base gravable del impuesto general de importación, el artículo 64 de la Ley aduanera menciona:

La base gravable del impuesto general de importación es el valor en aduana de las mercancías, salvo los casos en que la ley de la materia establezca otra base gravable.

El valor en aduana de las mercancías será el valor de transacción de las mismas, salvo lo dispuesto en el artículo 71 de esta Ley.

Se entiende por valor de transacción de las mercancías a importar, el precio pagado por las mismas, siempre que concurren todas las

circunstancias a que se refiere el artículo 67 de esta Ley, y que éstas se vendan para ser exportadas a territorio nacional por compra efectuada por el importador, precio que se ajustará, en su caso, en los términos de lo dispuesto en el artículo 65 de esta Ley.... el cual menciona lo siguiente:

Referente al valor de transacción de las mercancías importadas comprenderá, además del precio pagado, el importe de los siguientes cargos:

I. Los elementos que a continuación se mencionan, en la medida en que corran a cargo del importador y no estén incluidos en el precio pagado por las mercancías:(Las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra, El costo de los envases o embalajes que, para efectos aduaneros, se considere que forman un todo con las mercancías de que se trate,.... hasta que se den los supuestos a que se refiere la fracción I del artículo 56 de esta Ley.

II. El valor, debidamente repartido, de los siguientes bienes y servicios.

Sin embargo, cuando las autoridades aduaneras cuenten con los elementos para suponer que los valores consignados en dichas facturas o documentos no constituyan los valores comerciales de las mercancías, harán la comprobación conducente para determinar la base gravable, así como la aplicación de los sanciones correspondientes.

Por lo que no tan solo la autoridad aduanera tiene la tarea de determinar la base gravable, en este supuesto se estará frente a una autoridad administrativa que tiene las funciones de juzgadora y que aplicará sanciones en caso de tener elementos que supongan que los valores declarados a la mercancía en nuestra factura no constituyan los valores comerciales.

Teniendo como base científica esa tesis que hasta la fecha ha sido respetada en la doctrina, podemos establecer la hipótesis de que si existe un

orden escalonado en la creación de un sistema jurídico también debe existir una interpretación científica de ese orden jurídico, pero ahora de manera descendente, estableciendo cuatro categorías sistémicas: filosofía jurídica, lógica jurídica, metodología jurídica y teórica jurídica.<sup>166</sup>

Al respecto se considera que al analizar de tal forma nuestro tema, podremos denotar terminos e interpretaciones que hacen difícil la interpretación del Acuerdo y que al momento de su aplicación se podría considerar al contribuyente falto de dicha seguridad jurídica, pues dicha seguridad debe estar consagrada en no dejar en « juicios de valor » la interpretación de la ley.

Ahora bien al respecto cabe analizar la siguiente Jurisprudencia de Comercio Exterior :

Las Reglas en la Materia para 2011, no violan el principio de legalidad tributaria en los términos previstos por el artículo 64 de la ley aduanera. Décima Época<sup>167</sup>,

El principio citado, contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que sea el legislador y no las autoridades administrativas quienes establezcan los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y

---

<sup>166</sup>KELSEN, Hans. "Teoría pura del Derecho". Traducción del original en alemán por Roberto J. Vernengo, Porrúa, México, 1998. P. 207.

<sup>167</sup> Registro: 2008302, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Publicación: viernes 30 de enero de 2015 09:20 h, Materia(s): (Constitucional), Tesis: 1a./J. 2/2015 (10a.).



concreción razonable, a fin de que los destinatarios de la norma tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias.

Sin embargo, como lo hemos analizado, en materia de contribuciones al comercio exterior, siendo los elementos de toda contribución, la tasa, la tarifa, el momento de pago, y la base sobre la cual se grava dicha contribución se puede denotar a toda luz en de contribuciones al comercio exterior, que queda en tela de juicio el grado de claridad y la concreción razonable, toda vez que si bien es cierto el ideal es que los destinatarios en este caso los importadores tengan el grado de certeza sobre la forma en que atenderán sus obligaciones, también lo es que en la aplicación de la base gravable se determina por la autoridad administrativa pues es la que decide finalmente la base gravable del impuesto conforme la información otorgada del importador.

En dicha tesis se menciona que así, ese principio general de legalidad constituye una exigencia conforme a la cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previamente previstos y autorizados por una disposición legal.

No obstante, si existe una duda razonable la autoridad se puede apartar de el método común para aplicar e irse a diversos métodos en escala, si bien plasmado en un acuerdo, pero que finalmente al momento de interpretarlos es la autoridad quien tiene la ultima decisión.

En la actualidad, dicha Jurisprudencia manifiesta en ese entendido, que el artículo 64 de la Ley Aduanera establece que la base gravable del impuesto general de importación es el valor en aduana de las mercancías, salvo los casos en que la ley de la materia establezca otra base gravable. Por su parte, la regla 3.5.1., fracción II, de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2011, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 29 de julio de 2011, sólo señala qué impuestos deben determinarse y

pagarse al momento de importar vehículos; sin embargo, para su cálculo remite a las disposiciones legales aplicables.

Igualmente, de la lectura de las reglas 3.5.3. a 3.5.7., del ordenamiento en comento, se advierte que éstas no instituyen propiamente un elemento constitutivo del impuesto general de importación, como una regla general que derogue las disposiciones legales aplicables, sino que establecen la posibilidad de aplicar un arancel ad valorem como opción para no exhibir el certificado de origen ni el permiso previo de la Secretaría de Economía. De lo anterior deriva que, tanto de la ley, como de las disposiciones complementarias contenidas en las reglas mencionadas, se advierte que éstas únicamente se limitan a realizar una explicación minuciosa de la norma, sin que pueda concluirse que aumentan los requisitos o varían el texto de la ley de la materia, por lo que no violan el principio de legalidad tributaria.

Al analizar lo anterior podría suponerse con ello que no existe ilegalidad debido a que las reglas solo hacen referencia a las leyes que deben concretar la imposición de los impuestos al comercio exterior, sin embargo, refieren al valor en aduana, siendo en dicha ley ausente de una definición sino contemplada por diversos métodos que puede la autoridad aplicar. Ahora bien, con ello no quiere decir que son reglas claras y razonables, que por ende el destinatario en este caso el importador no se deje en estado de inseguridad jurídica, pues difícilmente entenderá como se determinó la base gravable si no se considera como base el método transacción.

Esta tesis se considera obligatoria para todas las autoridades administrativas y fue de reciente publicación en enero de 2015.

Por otra parte, podemos observar como en caso de que se declaren en el pedimento un valor inferior al precio estimado de la mercancía respectiva, es decir en casos en que las administraciones de aduanas tengan motivos

para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado, obliga a los importadores a realizar un depósito la autoridad, un depósito en cuentas de garantía.

Conforme a lo dispuesto en la referida Decisión, la que forma parte del texto del Acta Final de la Ronda Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales, cuando las autoridades aduaneras tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba de esa declaración se podrá pedir una explicación complementaria así como cualquier documento u otras pruebas, de que el valor declarado representa la cantidad total efectivamente pagada o por pagar de las mercancías importadas y, si una vez recibida la información complementaria o a falta de respuesta, la autoridad respectiva tiene aún dudas sobre la veracidad del valor declarado, podrá decidir que éste no se puede determinar atendiendo al valor de transacción.

Sin embargo, antes de adoptar una decisión definitiva debe motivarse y comunicarse por escrito al importador, y se harán de su conocimiento los motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados y se le brindará una oportunidad razonable para defenderse.

Ahora bien, en este punto nuevamente se menciona que se le brindará una oportunidad razonable para defenderse, sin embargo, no se manifiesta que es una oportunidad razonable.

Como se advierte de lo anterior, dicho instrumento internacional cobra aplicación cuando las autoridades aduaneras han decidido ejercer alguna de sus atribuciones de fiscalización y, con motivo de ello, abordan el análisis de la documentación que sustenta el valor de transacción declarado, por lo que su finalidad es garantizar la adecuada defensa de los importadores cuando con motivo del ejercicio de tales atribuciones las referidas autoridades duden

de la veracidad o de la exactitud de los datos plasmados en los documentos que sirvan para acreditar el valor de transacción, sin que exista motivo para sostener que el sistema de depósito en cuentas aduaneras de garantía previsto en los artículos 84-A y 86-A, fracción I, de la Ley Aduanera se opone o resulta contradictorio con lo previsto en este último instrumento internacional, pues el hecho de que se exija una garantía para retirar las mercancías de la aduana, que deberá cancelarse en un plazo cierto ante el no ejercicio de las facultades de comprobación, constituye un aspecto normativo diverso al que rige las prerrogativas que asisten a los importadores antes de que con motivo del ejercicio de las facultades de esa naturaleza se deseche el valor declarado.

Al respecto la SCJN manifiesta que con dicho sistema de ninguna manera se trastocan o menoscaban los beneficios mínimos que en la Decisión de mérito se reconoce a los importadores con el fin de que antes de la emisión de una resolución en la que se deseche en definitiva el valor de las mercancías declarado ante la aduana, sean escuchados plenamente, permitiéndoles el ofrecimiento de diversos medios de prueba e incluso, la resolución respectiva se les haga de su conocimiento por escrito, de manera fundada y motivada, derechos que en términos de lo previsto en los artículos 14 y 16 de la Constitución General de la República y, 150 y 153 de la Ley Aduanera que regulan el procedimiento administrativo en materia aduanera, deben respetarse por las autoridades nacionales<sup>168</sup>.

A toda luz, al analizar las anteriores tesis podemos ver reflajado el interés del Estado de no contrariar al Acuerdo de la OMC, sin embargo, cuando se

---

<sup>168</sup> Novena Época, Tesis Aislada, Registro 185456, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVI, Diciembre de 2002, Administrativa, tesis 2a. CLXV/2002, Página: 268

mencionan términos como oportunidad razonable, duda razonable, lo que podría ser razonable para una autoridad, posiblemente para otro país no lo sea, por lo cual no existe una generalidad de aplicación de la Norma en este caso el Acuerdo por todos los miembros de la OMC dejando siempre en arbitrio de los Estados resuelvan sobre la valoración de la mercancía, con base a la interpretación que la Autoridad Aduanera le otorga, cuando la facultad de la misma debería en el ideal social aplicar la ley, no interpretarla.

Interesante es abordar que algunas constituciones latino-americanas, consagran el principio de no confiscación<sup>169</sup>, como lo es el caso de Guatemala con su artículo 243 de la Constitución de 1985, prohibiendo los impuestos confiscatorios, Perú con el art. 74 & 2 de la Constitución de 1993 precisando lo anterior manifestado, la Constitución de Brasil de 1988 donde el párrafo IV afirma, a título de las limitaciones del poder fiscal y sin perjuicio de otras garantías ofrecidas al contribuyente....

El juez en Argentina ha ido más lejos a partir del Art. 17 de la Constitución, garantizan el derecho a la propiedad y han elaborado un severo principio de no confiscación.

---

<sup>169</sup> MARTINEZ, Jean-Claude. Una Constitución fiscal para Europa, Letras del Mundo, Paris. 2004. P.26

## CONCLUSIONES

Desde la Segunda Guerra Mundial, las barreras al comercio son objeto de especial atención de la comunidad internacional.

Esta atención fue iniciada principalmente por los países poderosos, si observamos el nacimiento de dichos organismos internacionales, vemos que en todos ellos aparecen países como los Estados Unidos, Inglaterra, era claro la necesidad de una recuperación económica y una reorganización en sentido comercial.

Con la creación de aranceles, barreras no arancelarias, se inician una serie de acuerdos en el marco del GATT 1947, los temas a tratar sería el comercio, las barreras arancelarias, las no arancelarias denotando tópicos como restricciones sanitarias, fitosanitarias o las medidas antidumping, con ello de lado, se crea el marco jurídico de la valoración consagrado en Artículo VII de GATT de 1947, en dónde se plantean algunos principios generales.

De ello se da inicio al Convenio de Bruselas con su principio el valor de plena competencia.

Sin embargo, el Acuerdo sobre Valoración en la Ronda de Tokio ha alterado el orden establecido por el Convenio de Bruselas, por el que se establece de principio del valor de transacción, fijándose para ellos ciertos requisitos que de no cumplirse se fijará conforme a los métodos secundarios.

Fue por iniciativa de los países desarrollados establecer un sistema de evaluación equitativo, neutral y que promoviera el comercio internacional, sin embargo, podemos observar como los países en desarrollo han sido renuentes a este sistema, en primer lugar por temor a la pérdida del control sobre el proceso de valoración, en segundo por la pérdida de los ingresos que obtienen de este rubro, toda vez que como demostramos al inicio de nuestra

investigación forma gran parte de los ingresos, en especial en los países en desarrollo.

Es importante denotar que estamos ante un Acuerdo que si bien era opcional cuando era el GATT, ahora es obligatorio para los miembros de la OMC, y el principal desacuerdo que existe es la falta de herramientas técnicas para poder valorar las mercancías, así como normas comerciales utilizadas para los países desarrollados que no son posibles de aplicar en los países menos avanzados. (Muy a menudo, los comerciantes de los países en desarrollo o menos avanzados no emiten facturas o si las emiten no cumplen con las normas contables básicas).

Otro factor importante a denotar es que en el valor en transacción existe esa pauta en los países en desarrollo, en los cuales puede aplicar reservas, o postergar la aplicación del acuerdo (transición) con la finalidad de ir adaptando sus normas internas y técnicas, lo que crea un panorama idóneo a ser víctimas de fraude en la valoración.

Debido a que a mayor valor de los bienes mayor impuestos aplicables, por ende, es mayor el deseo de los importadores el disuadir el pago de estas contribuciones.

Al hablar con Serge Duhamel técnico de la OMA, manifestó que una de las problemáticas que se viven en los países en desarrollo es la misma posición de no ser países de primer mundo, los países de primer mundo tienen otros intereses que los de obtener ingresos de las aduanas, su interés primordial es la seguridad, como lo es EU, por su parte la UE la protección de su mercado, en los países en desarrollo se manifiestan agentes económicos con poca cultura de cumplimiento, aduanas mal equipadas, autoridades aduaneras faltas de capacitación, sin entrar en el tema de salarios bajos, que por ende se encuentran en postura faible, expuesta a corrupción.

El desarrollo de los servicios aduaneros en estos países no son capaces de hacer frente a esas dificultades, así como no son capaces para poder interpretar el Acuerdo sin capacitación adecuada.

Para muchos de estos países, el costo de incluso la aplicación del Acuerdo es alto, ahora bien, ello con lleva a denotar que el periodo otorgado como transitorio en muchos de esos países llega a cumplirse sin que el Acuerdo haya podido aplicarse.

La asistencia técnica y el intercambio de información son dos temas importantes destinados a ayudar a los países en desarrollo para aplicar el Acuerdo sobre valoración y que son temas actualmente en confrontación entre los la OMA y la OMC por un lado, y por otro los países desarrollados y en desarrollo.

Sin embargo, el temor de los países desarrollados es sobre exponerse en intercambio de información, sobre todo en el ámbito de la delincuencia organizada o terrorismo. Así como la falta de confidencialidad, son las principales razones dadas por los países desarrollados, que también han negado la adopción de los acuerdos de Nairobi y Johannesburgo, acuerdos en los que se plantea compatir información entre los miembros de la OMC.

Los países en desarrollo consideran que la información es una fuente confiable dada entre los miembros y que puede ayuda a combatir el fraude en la valoración. Y con ello garantizar los ingresos consistentes de ingresos aduaneros.

El valor en aduana excede los límites de una simple oposición entre países desarrollados y países en desarrollo. Este tema implica otros factores



a considerar como la difícil relación que existen entre el valor en aduana y el precio de transferencia.

Además de eso, sin caer en Subjetividad, Serge Duhamel manifiesta que el problema no se solucionará sin solucionar aspectos de orden cultural, y social que se viven en los países en desarrollo como la corrupción y por otro la defraudación.

Oumar Arabov, manifiesta que a menudo en estos países en desarrollo o menos avanzados es casi imposible que un funcionario de aduanas con un salario por debajo de la propuestas "jugosas" que les hace un agente económico rechace el mismo, estos agentes económicos por lo general dispuestos a pagar a cualquier costo el evitar los innumerables obstáculos administrativos y borrar del sistema su historial lo antes posible. En este rubro tenemos un Estado imposibilitado de pagar más a sus funcionarios por cuestiones presupuestarias.

Cada vez es más claro que el problema relativo a la aplicación del Acuerdo va mucho más allá de la administración de los servicios de aduanas. En realidad, se inscribe en el contexto general de subdesarrollo de estos países. Y la falta de consenso y participación de dichos países en la toma de decisiones en materia de comercio internacional.

Por un lado, consideramos que se requiere por parte de la OMC se realice una definición exacta de VALOR EN ADUANAS, con base a la problemática actual, basándose en las necesidades de cada grupo de sus miembros, variantes entre desarrollados y no desarrollados, con los parámetros fijos apliquen de forma correcta a todos sus miembros, una opción podría ser regresar al valor teórico, de tal forma, nuestro derecho interno y nuestra doctrina jurídica mexicana cuente con los parámetros de medición que se tomarán en cuenta para determinar la base gravable en el comercio

exterior, asimismo, se cree una uniformidad en los países miembros de la OMC, tanto en su interpretación como en su aplicación.

Es indispensable la cooperación de los países en el intercambio de información, si bien es cierto este sistema ya se lleva a cabo entre los países miembros podemos denotar que ciertos países protegen la información de los productores e industriales, bajo el rubro de considerarse secretos, es indispensable la creación de un convenio internacional, en el cual los países miembros se obligen a considerar dicha información como confidencial, y las medidas y protección que se le dará a dicha información, asimismo, sanciones reales en caso de incumplimiento, que le otorgue a los países desarrollo esa tranquilidad de compartir dicha información, mejorando la seguridad de algunos países desarrollados y los países en desarrollo puedan entender los elementos para poder determinar el valor de los bienes y derechos así como la determinación de la base gravable.

A la par, la OMC debe trabajar en que los países bajen sus tasas arancelarias con la finalidad de crear un panorama idóneo en el cual no se trate de proteger por parte de los países su mercado interno y por otra no se cree un panorama idóneo por parte del contribuyente al cual querer defraudar.

Toda vez que no existen parámetros para determinar la base gravable, si analizamos la tesis de daños punitivos la Corte es reiterativa en un justo valor, tomando como dicho la justicia que debe ser justa, la justicia también debe tener un valor justo. Por valor por lo tanto debemos tener parámetros de medición real, de importaciones en las cuales se cuente con historial de las importaciones de los contribuyentes para poder denotar el valor de las mercancías.

Las autoridades deben también estudiar la noción de valor, pues tiene un doble juego el valor en uso, el valor intrínseco, por ende crear los

parámetros de medición, la base puede ser que la información de valor no sea solicitada a los importadores, sino al productor de los bienes y de los servicios, pues es él quien tiene mayor conocimiento en el valor de los bienes que se han creado.

Es necesaria una noción de valor en aduana, pero es sobre todo debido a que la aplicación de los métodos es muy complejo y la aplicación real de dicho acuerdo para abordar las preocupaciones sobre valoración de las grandes empresas que no proporcionan información y juegan con el valor con el fin de obtener grandes beneficios fiscales y económicos.

Una vez una noción de valor en aduana realizada en consenso por los miembros de la OMC, se podrá denotar realmente uniformidad, una noción neutra y equitativa aplicable a la realidad social en que viven los países miembros, y que por ende, en materia aduanera deberá aplicarse a nuestro sistema de normatividad interno, creando con ello una congruencia jurídica entre la interpretación y aplicación de dicho Acuerdo, por lo que será necesario apoyo técnico de parte de la OMA a las autoridades aduaneras, creando por ende una certeza jurídica a los usuarios.

Jorge Renard manifiesta que es la sociedad y el sistema legal para el hombre, no el hombre para la ley ni la sociedad para algunos hombres, o un gran número de hombres, sino por todo aquel que por ser una persona tiene derecho y está destinado a la seguridad de la sociedad y el orden jurídico para atenderlo. Por lo que esa seguridad jurídica no puede ausentarse en nuestro País, los elementos básicos del derecho tributario deben prevalecer, equidad, proporcionalidad, legalidad e igualdad.

## BIBLIOGRAFÍA

---

### Libros

1. ARRIOJA Vizcaino, Adolfo, « Derecho Fiscal », Ed. Themis, Mexico, 2005.
2. BASAVE Fernández del Valle, Agustín. «Filosofía del Derecho » Porrúa. México, 2001. P. 260.
3. BERR Claude, Jean, TREMEAU Henrie, « Introduction au droit douanier », Ed. Dalloz, 1997, p. 52-64.
4. BERR Claude Jean, TREMEAU Henrie, « Le droit douanier, communautaire et national», Ed. Económica, 6e Edition, 2004, p. 129-152.
5. BENHAMZA Hocine, «La valeur en douane », Ed. Cujas, Paris 1975.
6. BURGOA Ignacio. « Derecho Constitucional Mexicano», 5ta. edición. Ed. Porrúa, México, 1984.
7. BURGOA Ignacio. « Las Garantías individuales », 37 edición. Ed. Porrúa, México, 2004.
8. CARRASCO Iriarte, Hugo, «Derecho Fiscal», Tomo I, Segunda Edición, Iure Editores, México 2003.
9. CARRASCO Iriarte, Hugo, «Derecho Fiscal Constitucional», 4ta. Edición, Editorial Oxford, México 1999.
10. CARREAU Dominique, JUILLARD Patrick, « Droit international économique », Ed. Dalloz, 1er Edition, 2003, p. 159-167.
11. CARVAJAL Contreras, Máximo, «Derecho Aduanero», Ed. Porrúa, Décima Quinta Edición, México, 2009.
12. CASTREJÓN García, Gabino Eduardo, « Derecho Tributario », Primera Edición, Cárdenas Distribuidor, México 2002.

13. DE LA GARZA, Sergio Francisco, « Derecho Financiero Mexicano», 24 Edición, Editorial Porrúa, México 2002.
14. GARCÍA Cabeza, Luis, « Regulaciones restricciones y requisitos del comercio Exterior en México», Ed. ISEF, primera edición, agosto de 1998, México.
15. GONZALEZ BIANCHI, Pablo, « El “ valor en aduana» », Universidad de Montevideo; Ira Edition, 2003
16. Le nouveau Petit Robert de la langue française, Paris, E. Le Robert, 2004.
17. LUFF David, « Le droit de l'Organisation Mondiale du Commerce, (analyse critique) », Ed. Bruylant, 2004, p. 338-362.
18. MABARAK Doricela, «Derecho Financiero Público», Ed. McGraw-Hill, México. 2008.
19. MARTINEZ Jean-Claude. Les Droits de Douane déductibles contre le retour du protectionnisme. L'Harmattan, Paris. 2008.
20. MARTINEZ Jean-Claude. Una Constitución fiscal para Europa, Letras del Mundo, Paris. 2004.
21. MESSERLIN Patrick, « La nouvelle organisation mondiale de Commerce », Edition Ifri, Paris, 1995.
22. MOUSSERON Jacques Raynard, FABRE Regis, PIERRE Jean-Luc, « Droit du commerce international », Editions Juris-Classeurs Manuels, 3e. Edition, 2003, p. 134-141.

23. REMITS Paul, « 1992: L'Europe et la libre circulation des marchandises », Ed. Performa, 1988, p. 62-71
24. RODRIGUEZ Lobato, Raúl, « Derecho Fiscal», Ed. Harla 3ra. Ed. México, 1990.
25. SANCHEZ León, Gregorio, « Derecho Fiscal Mexicano», Cárdenas editor y distribuidor, México, 1986.
26. SERLOOTEN, Patrick, « Introduction au droit fiscal», 2da. Edición, Editorial Dalloz, Paris 2000.
27. TEULE-MARTIN Catherine, « La douane, instrument de la stratégie internationale », Ed. Economique, 1995, p. 66

#### **Cuerpos normativos/ Revistas /Sitios de Internet**

28. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
29. Declaración Universal de los Derechos Humanos
30. IUS 2015, Suprema Corte de Justicia de la Nación Jurisprudencia y tesis aisladas.

#### **Códigos**

31. Código Fiscal de la federación 2015
32. Ley de Aduanas
33. Ley general para la importación y la exportación 2015

#### **Otros**

34. Diccionario de derecho Fiscal, Hugo Carrasco Iriarte. Editorial Oxford.1998

35. Enciclopedia Jurídica Mexicana, 2da. Edición, Editorial Porrúa, México 2004.
36. Reporte Anual de la Organización Mundial de Comercio.
37. Reporte de consulta de la OMC 2008
38. Acervo de reformas constitucionales de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, <http://www.cddhcy.gob.mx>
39. MALDONADO Narvaez, Marlon Iván. « Las reglas de origen en los Tratados de Libre Comercio » Revista de Derecho, Num. 41, enero-junio 2014, pp. 32-50. Barranquilla, Colombia.
40. ARAUJO Segovia Ramiro, Comentarios sobre el convenio de Kyoto para la armonización y simplificación de procedimientos aduaneros International Law: Revista Colombiana de Derecho Internacional, núm. 5, junio, 2005, pp. 143-174, Pontificia Universidad Javeriana Colombia
41. Organización mundial de comercio, <http://www.wcoomd.org>
42. Organización mundial de aduanas,
43. <http://legifrance.gouv.fr>
44. Ministerio de negocios extranjeros en Francia: <http://diplomatie.gouv.fr>
45. <http://jurisint.org>
46. <http://www.europa.eu.int>
47. 4to. Encuentro Iberoamericano de Derecho Aduanero “Los Tratados Internacionales en Materia Aduanera entorno del siglo XXI” ISEF, Cartagena de Indias, Colombia 19- 20 de junio de 2008. P. 33-85

48. [https://www.wto.org/spanish/news\\_s/news15\\_s/tra\\_16mar15\\_s.htm](https://www.wto.org/spanish/news_s/news15_s/tra_16mar15_s.htm)
49. FIX-ZAMUDIO, Héctor. Metodología, docencia e investigaciones jurídicas. 2da, Edición, Porrúa. México, 1984. Pág. 19.
50. GARCÍA, Máñez, Eduardo. Introducción a la Lógica jurídica. Fondo de cultura económica. México, 1955.
51. KLUG, Ulrich. Lógica jurídica. 4ta. Edición. Editorial Temis. Colombia, 1990.
52. Biblioteca Virtual Jurídica  
[www.bibliojuridica.com](http://www.bibliojuridica.com)
53. Stanford encyclopedia of philosophy.  
<http://plato.stanford.edu/>
54. Bibliothèque Cujas, Université Paris I  
<http://biu-cujas.univ-paris1.fr>
55. Biblioteca virtual Universia  
<http://biblioteca.universia.net>
56. Diccionario de la Real Academia de la Lengua española.
57. CAPELLA, Juan Ramón. El derecho como lenguaje. Editorial Ariel. España, 1968.
58. ROHDE, Ponce Andrés, « Derecho Aduanero Mexicano » Ediciones fiscales ISEF. México, 2011. P.325.
59. RODRÍGUEZ, Aguilera, Cesáreo. El lenguaje jurídico. Colofón. México, 1994.
60. Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de investigaciones Jurídicas, UNAM. Porrúa. México, 2005.
61. RAZ, Joseph. "El concepto de Sistema Jurídico, una introducción a la teoría del sistema jurídico". Traducida por Tamayo y Salmorán, Rolando. Editorial Universidad Autónoma de México. México. 2005.
62. VILLORO Toranzo, Miguel. "Introducción al Estudio del Derecho". Editorial Porrúa, México, 2000.



**Obras especializadas / Monografías / Tesis / Ensayos**

63. ARABOV, Oumar “LA VALEUR EN DOUANE EN DEBAT” Université PANTHEON-ASSAS (PARIS II), Droit-Economie-Sciences Sociales, 2009.
64. PONTES Vieira, Iure. “LA VALEUR EN DROIT FISCAL ET DOUANIER” Université PANTHEON-ASSAS (PARIS II), Droit-Economie-Sciences Sociales, 2010

**ANEXO 1. Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2015.**

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL  
DE 2015

Capítulo I

De los Ingresos y el Endeudamiento Público

Artículo 1o. En el ejercicio fiscal de 2015, la Federación percibirá los ingresos provenientes de los conceptos y en las cantidades estimadas que a continuación se enumeran:

CONCEPTO	Millones de pesos
ANEXO 1	
LEY DE INGRESOS Y EGRESOS 2015	
	4,694,677.4

TOTAL

INGRESOS DEL GOBIERNO FEDERAL 2,904,011.8  
(1+3+4+5+6+8+9)

1.	Impuestos	1,978,980.6
1.	Impuestos sobre los ingresos:	1,059,206.2
01.	Impuesto sobre la renta.	1,059,206.2
2.	Impuestos sobre el patrimonio.	
3.	Impuestos sobre la producción, el consumo y las transacciones:	870,457.8
01.	Impuesto al valor agregado.	703,848.5
02.	Impuesto especial sobre producción y servicios:	159,970.6
01.	Gasolinas, diésel para combustión automotriz:	30,321.3

01.	Artículo 2o-A, fracción I.	5,857.4
02.	Artículo 2o-A, fracción II.	24,463.9
02.	Bebidas con contenido alcohólico y cerveza:	40,403.4
01.	Bebidas alcohólicas.	11,383.2
02.	Cervezas y bebidas refrescantes.	29,020.2
03.	Tabacos labrados.	34,426.6
04.	Juegos con apuestas y sorteos.	2,599.9
05.	Redes públicas de telecomunicaciones.	8,065.4
06.	Bebidas energizantes.	23.9
07.	Bebidas saborizadas.	18,271.1
08.	Alimentos no básicos con alta densidad calórica.	15,348.4
09.	Plaguicidas.	638.8
10.	Combustibles fósiles.	9,871.8
03.	Impuesto sobre automóviles nuevos.	6,638.7
4.	Impuestos al comercio exterior:	27,875.9
01.	Impuestos al comercio exterior:	27,875.9

**ANEXO 2** Porcentaje de contribuciones de aduanas según el presupuesto de ciertos Países <sup>170</sup>

Africa		Hémisferio del Oeste		Asia	
Argelia	12.9	Argentina	14.0	Bangladesh	25.1
Botsuana	12.4	Bahamas	58.7	Bhutan	1.1
Burundi	19.7	Barbados	9.9	China, Répub.	9.1
Camerun	28.3	Belice	27.6	India	15.3
Congo, D.R.	30.2	Bolivia	3.2	Indonesia	3.2
Congo, República	5.6	Brasil	3.0	Corea, Répub.	5.5
Costa de Marfil	40.6	Chile	2.0	Malasia	5.6
Etíopía	24.9	Colombia	5.3	Maldivias	23.9
Gambia	42.0	República Dominicana	33.2	Mongolia	6.8
Guinea	47.9	Salvador	9.4	Myanmar	1.9
Kenia	17.1	Guatemala	11.0	Nepal	23.5
Lesotho	39.3	Jamaica	10.7	Pakistán	10.9
Madagascar	36.0	México	4.1	Papua, Nuev. Guinea	26.4
Mauricio	19.8	Nicaragua	4.8	Filipinas	17.0
Marruecos	17.4	Panamá	13.3	Sri Lanka	11.9
Namibia	25.1	Paraguay	7.2	Tailandia	10.5

<sup>170</sup> Oumar ARABOV, en la Tesis Doctoral en Derecho 2009, El valor en aduana en debate cita a FISHER Bob, Preference Erosion, Government Revenues and Non-Tariff Trade Barriers, The World Economy, Vol. 29, No. 10, P. 1377-1393, 2006. El autor de basa sobre las estadísticas donadas por el FMI 2004.

Ruanda	31.1	St. Vincente & Grens	36.0	Vanuatu	36.2
Senegal	33.1	Uruguay	3.6	Vietnam	19.0
Seychelles	24.3	Venezuela	3.5	Europa (no UE)	
Sierra Leona	27.6	Medio Oriente		Albania	8.7
Africa del sur	2.1	Bahreïn	4.6	Arménia	3.7
Sudan	28.9	Egiptp	12.0	Azerbaïdjan	9.7
Suazilandia	49.9	Iran, Répub.	10.8	Bielorusia	12.9
Tunisia	9.8	Israel	0.7	Croacia	8.8
Uganda	19.1	Jordania	10.5	Georgia	10.0
Zambia	12.8	Kuwait	3.4	Kazakhstán	6.1
Zimbabue	20.1	Libano	11.1	Kirghizstán	2.4
		Oman	2.8	Moldava	10.4
		Siria Répub.	9.9	Rumania	6.5
		Yemen	10.2	Rusia	17.6
				Turquía	0.1
				Ucrania	6.3

### **ANEXO 3. Resolución Daños Punitivos**

Tenemos el caso particular en el podemos analizar como es que la SCJN tiene esta tarea de Valorar, en el caso de “Daños punitivos”.

Refiere a una Víctima que falleció dentro de las instalaciones de un hotel X, Víctima sale de paseo en Kayak con Novia de Víctima en un lago artificial de dicho hotel X, Víctima y Novia de Víctima deciden descansar en unas rocas artificiales, sin embargo, el kayak a dar la vuelta hace que el kayak se voltee haciendo que Víctima y Novia de Víctima caigan al lago artificial, Amigo de Víctima 1, y Amiga de Víctima 2 al ver lo sucedido solicitan auxilio, logrando sacar del lago a Novia de la Víctima, sin embargo, Amigo de Víctima 1 y Víctima no logran salir, unos minutos después aproximadamente 20 mn. un instructor de aerobics al enterarse de los hechos nada hasta las víctimas, sin embargo, no se acerca a la Víctima ni amigo de Víctima 1 toda vez que conoce las instalaciones, y grita que el lago estaba electrificado, que salieran del mismo, 30 minutos después paramédicos tratan de auxiliar a Amigo de la Víctima 1, logrando sacar con un salvavidas a Amigo de Víctima 1, pero no fue el mismo resultado con Víctima, más de 30 minutos después, una vez desconectada la electricidad del hotel X pudieron sacar a la Víctima, al llevarlo a los servicios médicos del hotel X no se contaban con los medios necesarios para auxiliar a la Víctima, al llegar la ambulancia aproximadamente 40 minutos después del accidente, la Víctima ya había fallecido, se entrega el cuerpo de la Víctima a la ambulancia, sin embargo, no se le informa a la Novia de la Víctima ni a la Amiga de la Víctima 2 que ya había fallecido ni a los paramédicos. Se determina que la causa de la muerte de la Víctima es por electrocución en conductor de agua.

Se inicio Averiguación Previa de Oficio, en la misma se hace un peritaje al lago, en donde se determina que por la falta de mantenimiento de la bomba

de agua, esta provoca que un cable este expuesto al agua, los padres de la Víctima promovieron Juicio Civil en contra del hotel X y Sociedad 1, solicitando: (i) indemnización por concepto de daño moral, por el fallecimiento de su hijo; (ii) derivado de la responsabilidad objetiva de la demandada, los daños y perjuicios generados como consecuencia del traslado de su hijo fallecido al Estado de México, así como los gastos funerarios y de exhumación, que asciendían a la suma de \$77,798.00 (setenta y siete mil setecientos noventa y ocho pesos 00/100 M.N.); y (iii) los gastos y costas que se generen en el juicio.

El Juez de lo Civil del Tribunal Superior de Justicia admitió el asunto. Posteriormente dictó sentencia definitiva en la que determinó: (i) en relación a la responsabilidad civil, se determinó la falta de legitimación de los actores para hacer valer la acción de pago de daños y perjuicios derivados de la responsabilidad civil que ocasionó la muerte de su hijo, dejando a salvo sus derechos para que los hicieran valer en la forma correcta; (ii) en relación al daño moral, se condenó a Hotel X a pagar a los actores una indemnización por daño moral por la cantidad de \$8'000,000.00 (ocho millones de pesos 00/100 M.N.); y (iii) se absolvió a Sociedad 1 del pago de la indemnización por daño moral, al no acreditarse su responsabilidad en los derechos lesionados a los actores, y no se hizo especial condena en costas.

Padres de Víctima y Hotel X promueven Apelación en contra de la resolución, de ahí se desprende que la Sala resolvió modificar la sentencia impugnada para condenar a Hotel X, a pagar a los padres de Víctima una indemnización por daño moral por la cantidad de \$1'000,000.00 (un millón de pesos 00/100 M.N.); sin hacer especial condena en costas.

En desacuerdo con esa determinación, padres de la Víctima y hotel X promovieron demandas de amparo directo en contra de la sentencia dictada por la Sala Civil.

Dicho asunto lo atrajo la SCJN, toda vez a solicitud y trámite del ejercicio de la facultad de atracción presentado ante la Oficina de Certificación Judicial y Correspondencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, solicitandose que los asuntos se pusieran a consideración de los Ministros, ya que reunía los requisitos de importancia y trascendencia.

En conclusión, el monto de la indemnización que se fije como compensación por el daño sufrido por la víctima debe ser suficiente para resarcir dicho daño y reprochar la indebida conducta del responsable.

#### 1. Parámetros de cuantificación del monto de la compensación del daño moral.

La compensación que se fije debe ser justa según lo contempla la SCJN, por lo que para lograr dicho fin es necesario establecer parámetros que auxilien al juzgador a resarcir el daño causado. Lo anterior, atendiendo por un lado a tal derecho fundamental y, por otro, a la naturaleza de la institución del daño moral.

La valoración del daño moral y la cuantificación de su compensación pecuniaria constituyen motivos de auténtica preocupación en el derecho comparado y en la doctrina especializada. En efecto, sin duda alguna, resulta particularmente difícil establecer los parámetros que deberán tomarse en cuenta a la hora de fijar el quantum de la reparación. Su determinación oscila entre el margen de discrecionalidad que debe tener el juzgador para ponderar todos aquellos elementos subjetivos que intervienen en la calificación del daño, sus consecuencias y en lo que efectivamente debe ser compensado; y la arbitrariedad que puede generarse al momento de fijar dicha reparación sin explicitar los elementos que conducen al juzgador a arribar a dicha conclusión.



Conviene asimismo, mencionar que la Corte pide no confundir:

1) la valoración del daño con

2) la cuantificación de la compensación que le corresponde.

Pues tal como lo manifiesta reiterativamente la SCJN se trata de dos operaciones distintas, donde si bien interviene el tipo de daño causado, y la valoración de su gravedad, la compensación puede responder a factores que van más allá de la afectación cualitativa que resintió la Víctima.

En efecto, nos dice que valorar el daño es determinar su entidad cualitativa, es decir establecer el tipo de derecho o interés moral lesionado, así como el grado de afectación que se produce a partir del mismo o, lo que es igual, “esclarecer su contenido intrínseco o composición material, y las posibles oscilaciones de agravación o de disminución, pasadas o futuras”.

Una vez que el daño ha sido valorado, corresponde ponderar su repercusión en el plano indemnizatorio, esto es, determinar cuánto se debe pagar, para alcanzar una justa indemnización que atienda a los fines de la institución prevista en el artículo 1916 del Código Civil para el Distrito Federal.

A) Respecto a la Víctima:

1. El aspecto cualitativo del daño o daño moral en sentido estricto: Estos elementos deberán ser valorados prudencialmente por el juez, atendiendo a periciales psicológicas que determinen i) el tipo de derecho o interés lesionado, así como , ii) la existencia de un daño y la gravedad del mismo .

No obstante puede acreditarse un sufrimiento muy intenso (daño moral), que, dada su gravedad, modifique el comportamiento social de quien lo padece, como podría suceder en aquellos casos en que la muerte de un ser querido afecta profundamente la vida familiar y social de una persona.

En efecto aunque se presuma la existencia del daño las partes podrán allegar pruebas al juzgador que tengan valor suficiente para persuadirlo respecto de la mayor o menor envergadura del daño.

Esta prueba suplementaría apuntaría a demostrar que en el caso concreto puede haberse producido un daño mayor a aquel que se produce razonablemente en casos similares.

2) Aspecto patrimonial o cuantitativo derivado del daño moral: En este aspecto el juez deberá valorar: i) los gastos devengados derivados del daño moral, estos pueden ser los gastos médicos derivados de las afectaciones a los sentimientos y psique de la víctima, si se demuestra que tal daño generó consecuencias médicas; y ii) los gastos por devengar. En este rubro pueden ubicarse aquellos daños futuros.

En tanto estos elementos tienen un aspecto patrimonial, el cual puede ser medible o cuantificable, no es necesario establecer moduladores al grado de afectación a este aspecto del daño.

B) Respecto a la persona responsable:

1) El grado de responsabilidad. La reparación del daño debe ser justa y además cumplir los fines propios del daño moral. Por lo tanto, la gravedad de la culpa debe ser tomada en cuenta, para disuadir el tipo de conductas que causan daños morales y cumplir con los demás fines sociales de la reparación.

Así, a mayor gravedad de la conducta deberá establecerse una indemnización mayor. Esto es, puede modalizarse la intensidad de la gravedad en leve, media y alta. Para ello deberá ponderarse: el bien puesto en riesgo por la conducta negligente; el grado de negligencia y sus agravantes; la importancia social de los deberes incumplidos a la luz del tipo de actividad que desempeña la parte responsable; entre otros factores.

En efecto, debe valorarse el tipo de bien o derecho puesto en riesgo; así como el número de personas que podrían haberse visto afectadas por los actos negligentes.

Para calificar el grado de negligencia, deben valorarse sus agravantes, esto es, la malicia, mala fe, intencionalidad, o si se trató de una actitud groseramente negligente. En este aspecto resulta relevante el tipo de atención que recibieron las víctimas una vez ocurrido el hecho dañoso.

Por otro lado, es necesario observar la relevancia social del hecho, esto es, la importancia de generar una cultura de responsabilidad, a la luz del tipo de actividades que realiza la responsable. Esto es, evaluar la necesidad de colocar incentivos que logren disuadir tales conductas.

Los aspectos anteriores deben analizarse a la luz de los deberes legales incumplidos, los deberes genéricos de responsabilidad del desarrollo de la actividad que generó el daño y por supuesto, basarse en material probatorio. Se aclara que el grado de responsabilidad no se presume, por lo que debe ser probado.

2) Situación económica. En tanto la reparación por daño moral tiene una faceta punitiva y resarcitoria, debe valorarse la capacidad de pago de la responsable para efectivamente disuadirla a cometer actos parecidos en el futuro. Aunque la situación económica de la responsable no es definitoria el quantum compensatorio derivado del daño moral, es un elemento que debe valorarse, especialmente en aquellos casos, como en este, en los que la responsable obtiene un beneficio o lucro por la actividad que originó el daño.

Así, también debe tomarse en cuenta si la parte responsable recibe un beneficio económico por la actividad que afectó los derechos e intereses de la víctima.

Tal capacidad económica también puede calificarse de baja, media o alta.

En efecto, lo que se persigue es no desconocer que la naturaleza y fines del daño moral “no permite una cuantificación absolutamente libre, reservada al subjetivismo del juzgador, ni tampoco resulta de una mera enunciación de pautas, realizadas de manera genérica y sin precisar de qué modo su aplicación conduce, en el caso, al resultado al que se arriba”.

La suma que se imponga debe ser razonable, cumplir con el objeto de reparar pero también de disuadir, imponiendo reparaciones responsables, justificadas y debidamente motivadas en las consideraciones antes señaladas.

La Corte hace énfasis en que el daño moral puede dar lugar a consecuencias de dos categorías:

- 1) morales en sentido estricto, o bien,
- 2) de índole patrimonial.

Así, la porción normativa del artículo 1916 del Código Civil para el Distrito Federal, consistente en que para determinar la indemnización por daño moral se “deberá tomar en cuenta la situación económica de la víctima”, puede ser aplicada al momento de determinar la indemnización correspondiente a las consecuencias antes aludidas, a saber: (i) las extrapatrimoniales; o (ii) bien, las de carácter patrimonial.

“...debe considerarse que la compensación que se concede a la víctima cumple con una función satisfactoria por el dolor moral causado, por lo que la prueba del aspecto económico de las partes es un elemento necesario para poder establecer una reparación justa.”

- 2) En la responsable:
  - i) El grado de responsabilidad.

Del resumen de hechos, así como de las pruebas con base en las cuales se mostró la negligencia de la parte responsable, se acredita un alto grado de responsabilidad de Hotel X. En efecto, a la luz de los deberes legales y de cuidado, que debía respetar la empresa, se considera que se afectó la vida, no sólo de Víctima, sino que se puso en riesgo a los huéspedes del hotel; que se acreditó una conducta negligente grave; y que los hechos que dieron lugar a los daños causados deben tener repercusión social.

En efecto, como se acreditó en la parte referente a la acreditación de la responsabilidad subjetiva, Admivac incurrió en una serie de conductas ilícitas, las cuales además, se pueden calificar de graves

Primeramente, se demostró que la empresa incumplió con dar mantenimiento al lago artificial. Resultaba imprescindible que el hotel diera mantenimiento a la bomba de agua que se encontraba sumergida en el lago artificial. Es de la mayor gravedad que un artefacto eléctrico que está en un medio húmedo estuviera en las condiciones que señala el dictamen técnico rendido por la propia Empresa. Es claro que de haberse atendido tal cuestión, hubiera sido evitada la muerte de Víctima, pero además, la negligencia de Hotel X puso en riesgo a los demás huéspedes del complejo turístico.

Por otro lado, la empresa no contaba con protocolos de actuación ante situaciones de emergencia.

Finalmente, debe ponderarse la alta relevancia social de las conductas y omisiones antes descritas. Es de la mayor importancia que la empresa sea cuidadosa en cumplir con los deberes de cuidado a su cargo. Al reprocharse severamente su negligencia, se persigue un fin social y se colocan incentivos tendentes a proteger los derechos e intereses de todos sus huéspedes.

ii) Su situación económica.

Se considera que la Sala responsable no valoró en su justa dimensión diversos elementos que llevan a concluir que la Empresa cuenta con una situación económica alta.

- El contrato es suscrito la cantidad de \$183,250 (ciento ochenta y tres mil doscientos cincuenta pesos 00/100 M.N).
- La vigencia del contrato es de 5 años con un servicio de hospedaje de una semana anualmente.
- Se cobra la cuota de mantenimiento por el año en curso, por la cantidad de \$10,275.00 (diez mil doscientos setenta y cinco pesos 00/100 M.N)
- La empresa es legítima propietaria del hotel X-2, Nuevo Vallarta.
- Son hoteles filiales: The GM, Nuevo Vallarta, The GM Acapulco, The GM Riviera Maya, The GM San José del Cabo, MPR Nuevo Vallarta, MPRA Acapulco, MP Puerto Vallarta, MPe Puerto Peñasco, MPR Mazatlán, MPRR Riviera Maya, GN Vallarta, SGM Mazatlán y SG Acapulco.
- La empresa puede proporcionar los servicios de golf, club de tenis, gimnasio y spa.

En resumen, además de acreditarse la responsabilidad de hotel X, se determinó respecto a la víctima: una grave afectación a los aspectos cualitativos del daño moral, es decir que se lesionaron derechos de elevada entidad. Por otro lado, se estimó como consecuencias patrimoniales derivadas del daño sufrido, el desembolso presente y futuro, para el pago de las terapias psicológicas recomendadas, la cantidad de \$259,200.00 (doscientos cincuenta y nueve mil doscientos pesos 00/100 M.N), como consecuencias estrictamente patrimoniales derivadas del daño moral.

Respecto a la responsable, se estableció que su grado de responsabilidad fue grave, pues puso en riesgo la vida e integridad física, no sólo de Víctima, sino potencialmente de todos sus huéspedes; se acreditó un alto grado de negligencia; y se justificó la alta relevancia social de las actividades que realiza la empresa. Además, se considera que hotel X se beneficia económicamente de las actividades que, al haberse desempeñado negligentemente llevaron a la muerte del joven, y que dicha empresa tiene una alta capacidad económica.

En tal sentido, dada la grave afectación a los derechos de las víctimas, el alto grado de responsabilidad de Hotel X y su alta capacidad económica, el quantum de la indemnización debe ser igualmente severo. Por tanto, la SCJN consideró que se modificará el monto de indemnización determinado por la Sala responsable, y condenarse a, Hotel X a pagar a los actores Padre Víctima y Madre Víctima, a una indemnización por daño moral por la cantidad de \$30,259,200.00 (TREINTA MILLONES DOSCIENTOS CINCUENTA Y NUEVE MIL DOSCIENTOS PESOS 00/100 M.N) .

El Juez de primera instancia determinó un monto de indemnización por daño moral de \$8,000'000 ocho millones de pesos, el magistrado 1-un millón de pesos, la SCJN 30'000,000 treinta millones de pesos, para poder llegar a ese monto, la Sala de la Corte evaluó, valorizó y determinó ese monto, sin embargo manifestó la errónea valoración que tuvo el Juez de primera instancia, así como el magistrado de la Sala. Llegando a un monto con base a la teoría de un justo valor, por la negligencia del Hotel X, y del daño moral del Padre y la Madre de la Víctima.

## **ANEXO 4 Tarifa aplicable a motores en Francia**

### **Article 1010**

- Modifié par LOI n°2013-1278 du 29 décembre 2013 - art. 30 (V)
- Modifié par Décret n°2014-549 du 26 mai 2014 - art. 1

I. - Les sociétés sont soumises à une taxe annuelle à raison des véhicules de tourisme qu'elles utilisent en France, quel que soit l'Etat dans lequel ils sont immatriculés, ou qu'elles possèdent et qui sont immatriculés en France. Sont considérés comme véhicules de tourisme les voitures particulières au sens du 1 du C de l'annexe II à la directive 2007/46/CE du Parlement européen et du Conseil, du 5 septembre 2007, établissant un cadre pour la réception des véhicules à moteur, de leurs remorques et des systèmes, des composants et des entités techniques destinés à ces véhicules, ainsi que les véhicules à usages multiples qui, tout en étant classés en catégorie N1 au sens de cette même annexe, sont destinés au transport de voyageurs et de leurs bagages ou de leurs biens.

Le montant de la taxe est égal à la somme des deux composantes, dont le tarif est déterminé en application, respectivement, du a ou du b, d'une part, et du c, d'autre part.

a) Pour les véhicules ayant fait l'objet d'une réception communautaire au sens de la même directive et dont la première mise en circulation intervient à compter du 1er juin 2004, et qui n'étaient pas possédés ou utilisés par la société avant le 1er janvier 2006, le tarif applicable est le suivant:



<b>TAUX D'ÉMISSION DE DIOXYDE DE CARBONE</b> <b>(en grammes par kilomètre)</b>	<b>TARIF APPLICABLE</b> <b>par gramme de dioxyde de carbone</b> <b>(en euros)</b>
Inférieur ou égal à 50	0
Supérieur à 50 et inférieur ou égal à 100	2
Supérieur à 100 et inférieur ou égal à 120	4
Supérieur à 120 et inférieur ou égal à 140	5,5
Supérieur à 140 et inférieur ou égal à 160	11,5
Supérieur à 160 et inférieur ou égal à 200	18
Supérieur à 200 et inférieur ou égal à 250	21,5
Supérieur à 250	27

b) Pour les véhicules autres que ceux mentionnés au a, le tarif applicable est le suivant :

<b>PUISSANCE FISCALE (en chevaux-vapeur)</b>	<b>TARIF APPLICABLE (en euros)</b>
Inférieure ou égale à 3	750
De 4 à 6	1 400
De 7 à 10	3 000
De 11 à 15	3 600
Supérieure à 15	4 500

Les véhicules combinant l'énergie électrique et une motorisation à l'essence ou au gazole dont les émissions sont inférieures ou égales à 110 grammes de dioxyde de carbone par kilomètre parcouru sont exonérés de la composante de la taxe prévue aux a et b pendant une période de huit trimestres, décomptée à partir du premier jour du premier trimestre en cours à la date de première mise en circulation du véhicule.

c. Le tarif applicable à la composante relative aux émissions de polluants atmosphériques, déterminé en fonction du type de carburant, est le suivant :

(En euros)

<b>ANNÉE DE PREMIÈRE MISE en circulation du véhicule</b>	<b>ESSENCE et assimilé</b>	<b>DIESEL et assimilé</b>
Jusqu'au 31 décembre 1996	70	600
De 1997 à 2000	45	400
De 2001 à 2005	45	300
De 2006 à 2010	45	100
A compter de 2011	20	40

Les mots : "Diesel et assimilé" désignent les véhicules ayant une motorisation au gazole ainsi que les véhicules combinant une motorisation électrique et une motorisation au gazole émettant plus de 110 grammes de dioxyde de carbone par kilomètre parcouru.

Les mots : "Essence et assimilé" désignent des véhicules autres que ceux mentionnés au deuxième alinéa.

Ce tarif ne s'applique pas aux véhicules fonctionnant exclusivement au moyen de l'énergie électrique.

La taxe n'est toutefois pas applicable aux véhicules destinés exclusivement soit à la vente, soit à la location de courte durée, soit à l'exécution d'un service de transport à la disposition du public, lorsque ces opérations correspondent à l'activité normale de la société propriétaire.

Le décret institutif fixe les modalités d'assiette de la taxe.

II. - La taxe est acquittée sur déclaration dans des conditions fixées par décret.

Elle n'est pas déductible pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés.

Lorsqu'elle est exigible en raison des véhicules pris en location, la taxe est à la charge de la société locataire. Les conditions d'application du présent alinéa sont fixées par décret.

*NOTA : Conformément à l'article 30 III de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, les dispositions de l'article 1010, dans leur rédaction issue de la présente loi, s'appliquent à compter de la période d'imposition s'ouvrant le 1er octobre 2013. Une fraction de la taxe définie à l'article 1010 est affectée à l'Etat à hauteur de 150 millions d'euros en 2014.*

## **ANEXO 5 Casos específicos**

### **1. Trato aplicable a vehículos de motor usados**

El estudio de Caso 1.1. del Comité Técnico se refiere a este tema: La primera precisión del estudio es que los criterios para determinar si un vehículo debe considerarse como « usado» constituyen una cuestión distinta que debe dejarse al criterio de cada autoridad, porque la diversidad de situaciones posibles en este campo no permiten la adopción de prácticas uniformes (Párrafo 3 del estudio). El estudio indica en su párrafo 5 que para la valoración de los vehículos usados importados se presentan 2 tipos de situaciones:

- a) El vehículo se importa después de su compra, sin haber sido utilizado en el intervalo.
- b) El vehículo se importa después de haber sido utilizado posteriormente a la compra.

En el primer caso, como la importación es consiguiente a una venta, el precio realmente pagado o por pagar por tal transacción debe servir como base para determinar el valor de transacción siempre que se cumplan los requisitos y condiciones del artículo 1 del Acuerdo (párrafo 6 del Estudio); si no puede aplicarse lo dispuesto en el Artículo 1, el valor en aduanas se determinará según alguno de los otros métodos establecidos en el Acuerdo (párrafo 7 del Estudio).

En el segundo caso, el estudio indica que el elemento prioritario es saber si el vehículo, objeto de valoración, como el mismo vehículo que el que fue objeto de la última venta. Si así no fuera (por ejemplo, ya no vale lo que se

pagó por él cuando se compró, no existe un precio realmente pagado o por pagar, por lo que el artículo 1 del Acuerdo no puede aplicarse y deben seguir los métodos siguientes, según el sistema de la « cascada ».

El Estudio de Caso 1.1. analiza la aplicación de los métodos secundarios a estas situaciones, y luego de advertir ciertas dificultades en su aplicación (es dudoso que puedan aplicarse los artículos 2 y 3 en el caso de vehículos usados adquiridos por particulares, es más probable su aplicación en el caso de importación por comerciantes, lo mismo que en la aplicación del artículo 5; el método del artículo 6 resulta inaplicable puesto que los vehículos usados no se fabrican como tales), se expresa que en muchos casos” el valor en aduana de los vehículos usados deberá determinarse con arreglo a lo dispuesto en el artículo 7 del Acuerdo. En esta parte el Estudio ofrece algunos criterios de cómo podría procederse a valor estos vehículos usados.

La primera sugerencia consiste en basar el valor en el precio pagado o por pagar por el vehículo, teniendo en cuenta su estado en el momento de la valoración. Así, el precio de deberá ser ajustado para tener en cuenta depreciación basada en la antigüedad o en el grado de utilización desde la compra, en base a cuadros ilustrativos. En esos cuadros, se prevé la asignación de porcentajes de depreciación según el lapso de tiempo transcurrido desde la fecha de la compra (menos 6 meses, de 6 a 12 meses de 12 a 24 meses, etc.) o alternativamente, porcentajes de depreciación según la utilización desde la compra (kilómetros recorridos desde esa fecha).

Cuando no se disponga de un precio realmente pagado o por pagar, el Estudio propone basar la valoración sobre la base del valor de transacción previamente aceptado para vehículos nuevos importados de la misma marca y modelos, ajustando ese valor para reflejar el estado del vehículo en el momento de valoración , teniendo en cuenta la depreciación debida a la

antigüedad, al desgaste y a la obsolescencia por una parte, y por la otra la instalación de accesorios que no forme parte del equipo del modelo de referencia. Podrán ser necesarios otros ajustes para tener en cuenta cualquier diferencia en el nivel y la cantidad entre las transacciones objeto de comparación (párrafo 20 del Estudio). Cuando no existan importaciones de vehículos nuevos de la misma marca y modelo, el método indicado puede aplicarse utilizando valores de transacción previamente aceptados para vehículos nuevos similares (párrafo 21 del Estudio).

Una tercera posibilidad es tomar el método de depreciación del párrafo 19 del Estudio sobre la base del precio de catálogo en el mercado del país importador de vehículos nuevos importados de la misma marca y del mismo modelo párrafo 22.

Cuarta posibilidad es tomar catálogos o revistas especializadas que indican los precios corrientes de mercado para vehículos usados en el país de importación.

El artículo 7, párrafo 2 a) prohíbe la aplicación de este método a los vehículos producidos en el país de importación en la medida que pueden estar sujetos a derechos en el momento de una reimportación eventual. En tales casos podría tomarse como referencia vehículos idénticos o similares producidos en otros países, gracias a una interpretación flexible de los términos idénticos o similares (párrafo 23).

Dicho estudio concluye haciendo notar las dificultades de orden práctico, como es la de comprobar los datos necesarios para establecer el valor de transacción, puesto que las compras realizadas por particulares no se acompañan siempre de facturas comerciales; esta cuestión se inscribe en el

problema mas amplio del comercio de mercancías usadas o de segunda mano ofrecen mayores posibilidades de fraude, especialmente mediante facturas falsas. El trato de este problema dependerá de las legislaciones nacionales (párrafo 24). Por último se recuerda el distinto tratamiento que puede resultar de la legislación interna de cada Miembro en relación a los gastos de transporte, que en caso de incluirse deberán basarse en el coste real, practicando el ajuste a partir de datos objetivos y cuantificables (párrafo 25).

En el suplemento al Estudio 1 se establecen 3 hipótesis y criterios de valoración de vehículos de motor usado.

La primera pregunta que se hace en dicho “Suplemento” es: ¿es posible establecer el valor en aduana con arreglo al artículo 7 del Acuerdo haciendo referencia al precio de las mercancías en el mercado interior del país de exportación, cuando un comprador de vehículos usados (empresa o particular), que reside en el país de importación, se abastece en el mercado interior del país de exportación y compra vehículos destinados a ser importados en el país de importación? (párrafo 1 del suplemento).

Según los elementos de hecho se tratarían de una importación después de su compra, haber sido utilizados en el intervalo del Estudio que hace referencia a las dos posibles soluciones planteadas en el Estudio de Caso 1.1.

El Comité Técnico expreso la opinión de que en caso de que si el importador puede demostrar que la venta inmediata en cuestión se realizo con vistas a exportar las mercancías al país de importación, en este caso, no es necesario recurrir al artículo 7 puesto que puede aplicarse el artículo 1, siempre que cumpla los demás requisitos y condiciones de éste (Párrafo 4).



La segunda pregunta que se plantea el suplemento en la situación es ¿como explicar la relación entre el artículo 7, párrafo 2 c) y el artículo 1 cuando el precio realmente pagado o por pagar es el precio vigente en el mercado interior del país de exportación? En este caso, los vehículos usados son comprados en este mercado directa y personalmente por el comprador que los importa, y el precio es el único elemento que puede servir de base para determinar el valor en aduana.<sup>171</sup>

#### Párrafo 5 del Suplemento.

El artículo 7.2 no prohíbe que el valor en aduana se determine sobre la base del precio realmente pagado o por pagar por el comprador. Prohíbe que el valor en aduana determinado según el artículo 7 se base en otros valores derivados de ventas en el mercado nacional del país exportador: por ejemplo precios de mercado vigentes en el país exportador o en el precio al que el vendedor ofrece las mercancías a otros compradores en el mercado nacional del país de exportación. La prohibición estipulada en el artículo 7.2 del Acuerdo se aplica únicamente por lo que respecta al valor en aduana determinado según el artículo 7 y no guarda relación con la determinación del valor de transacción según los artículos 1 y 8 (párrafo 6 del suplemento).

Al respecto tenemos la tesis que determina que el pedimento de importación, por sí mismo, sin una factura que lo respalde, es ineficaz para

---

<sup>171</sup> GONZALEZ Bianchi, Pablo. 4to. Encuentro Iberoamericano de Derecho Aduanero “los Tratados Internacionales en Materia Aduanera entorno del siglo XXI” ISEF, Cartagena de Indias, Colombia 19- 20 de junio de 2008. P. 55

determinar el valor de transacción de los vehículos usados y, por ende, la base gravable de aquella contribución<sup>172</sup>.

El artículo 64 de la Ley Aduanera establece que la base gravable del impuesto general de importación es el valor en aduana de las mercancías, el cual es su valor de transacción, entendiéndose por éste, el precio pagado por aquéllas. Asimismo, del segundo párrafo del artículo citado, en relación con el 71 de la propia ley, se advierte que el método que, por regla general debe aplicarse, es el valor de transacción, regulado en los numerales 64 a 70, y sólo si no se colman los supuestos ahí precisados para determinarlo, se aplicarán en orden sucesivo, los restantes métodos de valoración, previstos en los artículos 72, 73, 74, 77 y 78 del referido ordenamiento.

Ahora bien, las normas citadas no establecen que para calcular la base gravable de la contribución mencionada deba o pueda tomarse en cuenta el pedimento de importación, por contenerse ahí el valor de transacción (precio pagado por las mercancías).

La autoridad manifiesta que lo anterior se debe, por una parte, a que dicho documento, por sí mismo, no constituye un medio seguro por el cual se conozca con certeza el precio pagado por las mercancías o precio de transacción, toda vez que lo ahí asentado es una manifestación a la autoridad aduanera, en forma escrita, de la mercancía a introducir en el territorio nacional y, por otra, que no tiene la fuerza de obligar a la autoridad a basarse en dichas manifestaciones, sin mayores pruebas, pues en la práctica puede

---

<sup>172</sup> Época: Décima Época, Registro: 2006357, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 6, Mayo de 2014, Tomo III, Materia(s): Administrativa, Tesis: XV.5o.18 A (10a.), Página: 2007.

darse el caso de que el gobernado manifieste un precio pagado por un bien y con posterioridad se compruebe que aquél era mayor, lo cual previó el legislador en los artículos 54, fracción II, inciso a) y 78, segundo párrafo, de la ley aludida, los cuales señalan las hipótesis de cuando el valor declarado en el pedimento sea inferior al valor de transacción de mercancías ...” y “cuando la documentación comprobatoria del valor sea falsa o esté alterada ...” respectivamente.

Por tanto, el pedimento de importación, por sí mismo, sin una factura que lo respalde, es ineficaz para determinar el valor de transacción de los vehículos usados y, por ende, la base gravable del impuesto general de importación.

## **2. Respecto a Mercadería Alquiladas**

El estudio 2.1 del Comité técnico de Valoración se refiere a este caso especial. En el párrafo 2 del Estudio se recuerda sobre la noción de venta en el Acuerdo, que sienta el principio de que las transacciones de alquiler o leasing, por su propia naturaleza, no constituyen ventas, aun cuando el contrato incluya una opción de compra de las mercancías. Por consiguiente, no pueden aplicárseles el método de valor de transacción el valor en aduana deberá determinarse según otros métodos en el orden de prioridad prescrito en el Acuerdo.<sup>173</sup>

Cabrá la posibilidad de establecer el valor en aduana sobre la base de los artículos 2 y 3. Si no pudieran aplicarse, el método siguiente a considerar será el del artículo 5 (método deductivo como por su propia naturaleza las mercaderías alquiladas u objeto de leasing no se venderán en el país de importación, el artículo 5 solo podrá aplicarse si se venden en el país de

---

<sup>173</sup> González Bianchi Pablo. Op. Cit. P. 123-125.

importación, mercaderías importadas idénticas o similares; a falta de ello, se intentara determinar el valor según el artículo 6 método del valor reconstruido (párrafos 3 y 4 del Estudio). Cuando hayan fallado todos los intentos de determinar el valor en aduana con arreglo a lo dispuesto en los artículos 2 al 6 inclusive, habrá que aplicar el artículo 7 que permite diversos enfoques (párrafo 5 del estudio).

Para valorar la mercancía según el artículo 7, deberá aplicarse con una flexibilidad razonable los métodos de los artículos 1 al 6 teniendo en cuenta los instrumentos del Comité Técnico relativos a la aplicación del Art. 7 (opiniones Consultivas 12.1, 12.2 y 12.3) y sobre los documentos referentes a la aplicación del artículo 7. Si aun no se pudiera determinar el valor, es posible aplicar criterios razonables siempre que el artículo 7.2. no los prohíba y que sean compatibles con los principios y las disposiciones generales del Acuerdo y del Artículo VII del GATT de 1994 (párrafo 6 y 7).